

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
Laskentatoimen ja rahoituksen laitos



TULOSPALKKIOJÄRJESTELMÄN, BALANCED SCORECARDIN JA  
RULLAAVIEN ENNUSTEIDEN VUOROVAIKUTUS

Case X

HELSINGIN  
KAUPPAKORKEAKOULUN  
KIRJASTO

10034

Laskentatoimi  
Pro Gradu -tutkielma  
Sami Ukonaho  
Kevät 2006

Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 6 / 3 2006

hyväksytty

arvosanalla hyvä, 70 pistettä

KTT Seppo Ikkäheimo ja KTT Juhani Vairio

## TULOSPALKKIOJÄRJESTELMÄN, BALANCED SCORECARDIN JA RULLAAVIEN ENNUSTEIDEN VUOROVAIKUTUS - Case X

### Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli arvioida case-yrityksen palkitsemisen nykytilannetta ja konstruoida malli, joka auttaa kuvaamaan toiminnan ohjauksessa ja suorituksen arvioinnissa käytettyjen Balanced scorecardin ja rullaavan ennustamisen yhteyttä tulevaisuudessa kehitettävään tai uudistettavaan tulospalkkiojärjestelmään. Mallin avulla on tarkoitus saavuttaa strategian mukaisia toiminnallisia muutoksia.

### Tutkimuksen toteutustapa

Kyseessä on konstrukttiivinen tutkimus. Teoriaosa perustuu kirjallisuuskatsaukseen. Empiriaosan aineisto kerättiin pääosin suorittamalla puolistrukturoituja teemahaastatteluja case-yrityksessä.

### Aineisto

Lähdeaineistona käytettiin kotimaista ja ulkomaista lähdekirjallisuutta. Empiria-aineisto koostui haastatteluista ja muusta case-yrityksen luovuttamasta tai julkaisemasta kirjallisesta materiaalista.

### Tulokset

Tässä tutkimuksessa perusteltiin, miksi tulospalkkiojärjestelmän, Balanced scorecardin ja rullaavan ennustamisen vuorovaikutussuhteet tulee huomioida kyseisiä järjestelmiä kehitettäessä. Kyseisillä vuorovaikutussuhteilla saattaa olla tilanteesta riippuen sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia organisaation tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Kyseisillä järjestelmillä tulee olla selkeä yhteys liiketoimintastrategiaan, jotta niiden käytöstä saavutettavat hyödyt muodostuvat mahdollisimman suuriksi.

### Avainsanat

Tulospalkkiot, Balanced scorecard, rullaava ennustaminen



<b>1 JOHDANTO .....</b>	<b>5</b>
1.1 Tutkimuksen motivaatio.....	5
1.2 Tutkimusongelma .....	7
1.3 Tutkimuksen metodologia ja tutkimuksen rakenne .....	8
1.4 Terminologia .....	10
1.5 Simonsin viitekehys .....	11
<b>2 BALANCED SCORECARD JA RULLAAVA ENNUSTAMINEN .....</b>	<b>14</b>
2.1 Balanced scorecard .....	14
2.1.1 Alkuperäinen Balanced scorecard.....	14
2.1.2 Strategialähtöinen organisaatio .....	15
2.2 Rullaava Ennustaminen.....	19
<b>3 STRATEGINEN PALKITSEMINEN .....</b>	<b>24</b>
3.1 Mitä on palkitseminen ja mikä tekee siitä strategista .....	24
3.1.1 Palkitsemisstrategia.....	25
3.1.2 Palkitsemisjärjestelmä .....	26
3.1.3 Strategioiden ja järjestelmien yhdensuuntaisuus .....	27
3.2 Motivaatioteoria.....	30
3.2.1 Odotusarvoteoria .....	31
3.2.2 Sisäinen ja ulkoinen motivaatio .....	32
3.3 Kokonaispalkitseminen .....	33
3.4 Tulospalkkiot palkitsemisjärjestelmän osana .....	35
3.5 Tulospalkkiojärjestelmän rakenne .....	38
3.5.1 Tulospalkkioiden suhteuttaminen tulokseen.....	38
3.5.2 Useiden mittarien käyttö palkitsemisperusteena ja mittarien painotukset .....	45
3.5.3 Mittaustason valinta .....	47
3.5.4 Tiimi- vs. yksilöpalkitseminen ja peruspalkkasidonnaisuus .....	48
3.5.5 Bonuspankki .....	49
3.5.6 Järjestelmän rahoitus .....	50
<b>4 TULOSPALKKIOJÄRJESTELMÄN, BALANCED SCORECARDIN JA RULLAAVAN ENNUSTAMISEN KYTKENTÄ.....</b>	<b>52</b>
4.1 Tulospalkitseminen ja BSC .....	52
4.1.1 Kaplan ja Nortonin näkemys BSC:in ja palkitsemisjärjestelmien kytkennästä.....	53
4.1.2 Palkitsemisen ja toivotun käyttäytymisen epäjohdonmukaisuus.....	56
4.1.3 Strategiatietyys ja toiminnan keskittäminen olennaisiin tekijöihin.....	56
4.2 Tulospalkitseminen ja rullaava ennustaminen.....	58
4.3 Yhteenveto ja malli .....	61
<b>5 EMPIIRINEN TUTKIMUS .....</b>	<b>67</b>
5.1 Tutkimusmenetelmät.....	67
5.2 Case-yritys X Oy:n esittely .....	68
5.3 Case-yrityksen nykytilan analysointi .....	68
5.3.1 Johtamismalli (strategiaprosessi) ja organisaatio.....	68
5.3.2 X Oy:n liiketoimintastrategia.....	71
5.3.3 Balanced scorecard X Oy:ssä .....	71
5.3.4 Rullaava ennustaminen X Oy:ssä .....	74
5.3.5 Palkitsemisjärjestelmän ja tulospalkitsemisen nykytila .....	76
5.4 Yhteenveto analyysistä.....	78
<b>6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>79</b>
6.1 Yhteenveto tutkimuksesta .....	79
6.2 Suositukset X Oy:lle .....	81

6.3 Tutkimuksen rajoitteet .....	82
6.4 Jatkotutkimusehdotuksia .....	83
<b>Liitteet</b>	



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen motivaatio

Tulospalkitseminen on yleistynyt merkittäväällä tavalla viime vuosina suomalaisissa yrityksissä. Lisäksi sen käyttöönottoa suunnitellaan useissa organisaatioissa.<sup>1</sup> Tulospalkitsemisen piirissä olevat henkilöt voivat kuulua mille tahansa organisaation tasolle toimitusjohtajasta perustyöntekijään. Palkitsemista on myös alettu ajatella strategisen toiminnanohjauksen näkökulmasta perinteisen välttämättömän pahan sijasta (ks. esim. Lawler, 1995; Schuster ja Zingheim, 1992; Luoma et al., 2004; Hakonen et al., 2005). Toisaalta tulospalkitseminen on kohdannut myös kritiikkiä, jota on tuotu viime aikoina esiin mediassa.<sup>2</sup> Lisäksi tulospalkitsemisen toimivuudessa on tavattu merkittävää vaihtelua (ks. esim. Nurmela et al., 1999). Mediassa esitetty kritiikki saattaa esimerkiksi viitata myös siihen, että tulospalkkiojärjestelmien tavoitteet ovat heikosti ymmärrettyjä. Lisäksi järjestelmien toimivuuden vaihtelu voi viitata ongelmiin muun muassa niiden rakenteessa ja ongelmiin, jotka johtuvat niiden vuorovaikutussuhteesta muihin toiminnanohjausjärjestelmiin. Tulospalkkiojärjestelmät kytkeytyvätkin usein muihin toiminnanohjausjärjestelmiin kuten esimerkiksi Balanced scorecardiin (BSC) ja rulaaviin ennusteisiin.

Balanced scorecard (BSC) on muodostunut vuoden 1992 ensiesiintymisensä jälkeen erittäin suosituksi laskentatoimen johtamistyökaluksi.<sup>3</sup> Alun perin tämä toiminnan moniulotteisena mittausjärjestelmänä tunnetuksi tullut mittaristo on muovautunut strategiseksi johtamisjärjestelmäksi. Mittariston ensisijainen tavoite on nykyisessä muodossaan muuntaa strategia toiminnaksi. Kaplanin ja Nortonin (1992) esittelemän mittariston kantavana ajatuksena oli tuoda taloudellisten mittareiden rinnalle pitkän tähtäimen menestystä ennakoivia pehmeitä mittareita kuten esimerkiksi asiakasrajapinnan menestystä, prosessien hallintaa ja organisaation oppimista seuraavia mittareita. Kuva 2 esittää Balanced scorecardin alkuperäistä esimerkkiä. Pehmeiden mittarien lisääminen taloudellisten mittarien rinnalle koettiin tarpeelliseksi, koska

<sup>1</sup> Teollisuus ja Työnantajat, Strateginen palkitseminen käytännössä -esitys, Hakonen N. 2003.

<sup>2</sup> Ks. esim. Helsingin Sanomat 23.9.2005, 4.10.2005, 11.10.2005, 12.10.2005, 14.10.2005 ja 20.10.2005

<sup>3</sup> Bain & Companyn suorittaman Management Tools 2003 –tutkimuksen mukaan vuonna 2002 708 kyselyyn vastanneesta yrityksestä 62 % käytti balanced scorecardia johdon työvälineenä. Maailmanlaajuiseen kyselyyn osallistui yrityksiä Pohjois- ja Etelä-Amerikasta, Euroopasta, Aasiasta ja Afrikasta. Vuoden 2000 tutkimukseen verrattuna lisäystä oli 26 prosenttiyksikköä. BSC:iin oltiin työvälineenä myös hyvin tyytyväisiä. Toivasen (2001) väitöskirjassa julkaistun kyselytutkimuksen perusteella Balanced Scorecardia käytettiin Suomessa vuonna 2000 23,2 prosentissa 500 suurimmasta yhtiöstä. Käyttöönottoprojekti oli käynnissä 14,8 prosentissa ja käyttöönottoa harkittiin 19,2 prosentissa yrityksistä.



perinteisesti taloudellisten mittareiden perusteella johdetun liiketoiminnan koettiin painottavan liiaksi kontrollia strategian ja vision sijasta. Kaplan ja Norton nostivat esille myös kysymyksen taloudellisten tavoitteiden lyhytnäköisyydestä.

Kriittinen ajattelutapa voidaan kohdistaa myös pelkästään taloudellisiin mittareihin sidottuihin palkitsemisjärjestelmiin, koska tällaisten järjestelmien tuottamat palkkiot saattavat kannustaa ainoastaan lyhyen tähtäimen tavoitteiden saavuttamiseen. Jos palkitsemisjärjestelmä ei ota huomioon pitkän aikavälin tavoitteita, ei voida olettaa, että palkittavat työntekijät kohdistaisivat tavoitteisiin ja niiden toteutumiseen merkittävää huomiota. Tällöin strategiset tavoitteet saattaisivat tulla täysin ohitetuiksi toiminnassa. Kaplanin ja Nortonin mukaan kysymys ei ole siitä tulisiko palkitsemisjärjestelmä kytkeä BSC:iin vaan milloin se tulee kytkeä siihen (1996, 217).

Palkitsemisjärjestelmien ja BSC:in kytkennän onnistumisesta on vielä suhteellisen vähän tietoa, koska BSC:in yleistyminen on tapahtunut vasta 1990-luvun puolivälin jälkeen. Etenkin suorittavan tason työntekijöiden palkitsemista BSC:in avulla on tarjolla hyvin vähän tietoa. Koska palkitsemista on myös alettu tarkastella viime vuosikymmenellä enemmän strategisesta näkökulmasta, kysymykseksi nousee muun muassa strategisten tavoitteiden ja järjestelmien yhdenmukaisuuden saavuttaminen.

Myös toiminnan kvantitatiivinen suunnittelu, muun muassa budjetoinnin muodossa, liittyy olennaisesti BSC:iin ja palkitsemiseen. Kaplan ja Norton (2001) käsittelevät budjetointia ja BSC:ia osana esittelemäänsä strategiakeskeistä johtamisen mallia. Hansen ja Van der Stede (2004) tutkivat syitä sille, miksi yritykset harjoittavat budjetointia. Heidän keskustelunsa useiden yritysten edustajien kanssa tuottivat neljän eri syyn jaottelun: operatiivinen suunnittelu, suorituksen arviointi, tavoitteiden viestintä ja strategian muodostaminen. Edellä mainituista muun muassa suorituksen arviointi liittyy olennaisesti palkitsemiseen. Lisäksi tulospalkkiot ovat perinteisesti perustuneet budjettien ennakkoon asetettuihin tuloskehitystavoitteisiin.

Perinteinen kalenterivuoteen sidottu vuosibudjetointi on kuitenkin vuosien saatossa kohdannut kritiikkiä, jonka perusteella jotkut kriitikot ovat jopa ehdottaneet kokonaan vuosibudjetoinnista luopumista (Hope ja Fraser, 1997, 1999, 2003). Kritiikkiin pohjautuen Hope ja Fraser argumentoivat muun muassa rullaavan ennustamisen käyttöönoton puolesta toiminnan ohjauksen tueksi. Heidän mukaansa rullaavat ennusteet ovat joissain yrityksissä nousseet



merkittävään rooliin tukien esimerkiksi strategian arviointiprosessia (Hope ja Fraser, 2003, 87). Myös Kaplan ja Norton (2001, 275) huomioivat rullaavat ennusteet osana strategiaprosessia. Edellä mainitun perusteella tulospalkkiojärjestelmän kytkeminen suhteellisen jäykkien budjettitavoitteiden sijasta dynaamisempiin rullaaviin ennusteisiin saattaa vaikuttaa merkittäväällä tavalla tulospalkkiojärjestelmän toimivuuteen. Käytännössä yritykset käyttävät lisääntyvässä määrin hybridijärjestelmiä, jotka sisältävät sekä perinteisen budjetin että rullaavan ennustamisen (Ekholm ja Wallin, 2000).

Tämä tutkimus pyrkii lisäämään ymmärrystä siitä, kuinka tulospalkitsemista pystyttäisiin kehittämään organisaatioissa, joissa toiminnan ohjaus ja suorituksen arviointi perustuvat merkittävällä tavalla BSC:iin ja rullaaviin ennusteisiin. Tutkimusaihe on kiinnostava ja ajankohtainen, koska tietämys edellä mainittujen toiminnanohjausjärjestelmien ja tulospalkitsemisen yhteydestä sekä kyseisen yhteyden vaikutuksesta yritysten kykyyn menestyä nykymaailman kilpaillussa toimintaympäristössä on toistaiseksi heikosti jäsentyntä.

## **1.2 Tutkimusongelma**

Tässä tutkimuksessa on tavoitteena arvioida case-yrityksen palkitsemisen nykytilannetta ja konstruoida malli, joka auttaa kuvaamaan toiminnan ohjauksessa ja suorituksen arvioinnissa käytettyjen Balanced scorecardin ja rullaavan ennustamisen yhteyttä tulevaisuudessa kehitettävään tai uudistettavaan tulospalkkiojärjestelmään. Mallin avulla on tarkoitus saavuttaa strategian mukaisia toiminnallisia muutoksia. Perimmäisenä tarkoituksena on, että käsiteltävät toiminnanohjausjärjestelmät tukevat yhtiön strategian toteutumista tavalla, joka maksimoi omistaja-arvoa.

Mallin osatekijöiden vuorovaikutussuhteet pyritään kehittämään olemassa olevan teorian avulla. Tarkastelu keskittyy tulospalkkiojärjestelmän rakenteellisiin tekijöihin, joiden avulla tulospalkkiojärjestelmä muodostuu mahdollisimman tehokkaaksi työntekijöiden motivoinnin, toiminnan ohjaamisen ja tuloskehityksen aikaansaamisen kannalta. Mallissa pyritään myös tarkastelemaan liiketoimintastrategian yhteyttä tulospalkkiojärjestelmän rakenteeseen.

Tutkimuksen empiriaosiossa perehdytään case-yritykseen, jossa ollaan uudistamassa sekä palkitsemisjärjestelmää että BSC-järjestelmää ja ottamassa käyttöön rullaavaa ennustamista.

Kyseinen yritys on myös hyödyntänyt useiden vuosien ajan BSC:ia toiminnan ohjauksessa. Empiriaosiossa pyritään selvittämään organisaation palkitsemiskäytäntöjen ja BSC-järjestelmän nykytilaa. Pääsääntöisesti haastattelujen avulla kerättävän empiria-aineiston ja muodostettavan mallin avulla pyritään muodostamaan ehdotuksia tulospalkkiojärjestelmän rakenteesta ja sen yhdistämisestä BSC-järjestelmään ja rullaavan ennustamiseen. Ongelman tarkastelu tapahtuu ensisijaisesti keskijohdon ja ylempien toimihenkilöiden tasolla.

### Tutkimuksen rajaukset

Tutkimuksen kohdejärjestelmät ovat BSC, rullaava ennustaminen ja tulospalkkiojärjestelmä. Empiriatutkimus keskittyy yhteen konsernin toimialayhtiöistä ja erityisesti ylempien toimihenkilöiden tulospalkitsemiseen. Tästä syystä muun muassa konsernitason strategiaa ei huomioida tutkimuksessa. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä osakepohjaisia palkitsemisjärjestelmiä kuten optiojärjestelmiä tai osakepalkkioita. Osakepohjaisten palkitsemisjärjestelmien jättäminen tutkimuksen ulkopuolelle perustuu Jensenin et al. (2004) näkemykseen, jonka mukaan osakepohjaisten järjestelmien toimivuus edellyttää palkittavien kykyä vaikuttaa yhtiön osakkeen arvon kehitykseen. Tämä vaikuttamisen mahdollisuus ilmenee yleensä ainoastaan ylimmällä johdolla.

## **1.3 Tutkimuksen metodologia ja tutkimuksen rakenne**

Kyseessä on konstruktiiivinen tutkimus. Kasanen et al. (1991) mukaan pro gradu –tutkimukset noudattavat usein yleiskaavaa: kysymyksenasettelu, teoriakatsaus, yrityksessä olevan todellisen ongelman ratkaisu (=konstruktio), yhteenveto. Konstruktiiivinen tutkimus tarkoittaa ongelman ratkaisua esimerkiksi mallin, kuvion tai suunnitelman avulla. Mikä tahansa ongelman ratkaisu ei kuitenkaan täytä tieteellisen tutkimuksen ehtoja. Konstruktiiiviseen tutkimukseen kuuluu olennaisena osana ongelman sitominen aiempaan tietämykseen sekä ratkaisun uutuuden ja toimivuuden osoittaminen. Kasanen (1986) argumentoi väitöskirjassaan liiketaloudellisten konstruktioiden markkinapohjaisen validoinnin puolesta. Markkinapohjaisessa validoinnissa on kaksi vaihetta (Kasanen et al., 1991):

### **1. Heikko markkinatesti**

- a. Onko joku tulosvastuullinen johtaja ollut valmis käyttämään konstruktioita omassa päätöksenteossaan?



## 2. Vahva markkinatesti

- a. Ovatko tulosvastuullisten yksikköjen taloudelliset tulokset parantuneet konstruktion käyttöönoton jälkeen? Ovatko taloudelliset tulokset parempia niissä vertailukelpoisissa yrityksissä, jotka käyttävät konstruktia?

Kuten Kasanen et al. (1991) toteavatkin, jo ensimmäisen testin läpäiseminen on erittäin vaikeaa. Konstruktiivinen tutkimus voidaan jakaa kuuteen vaiheeseen (Kasanen et al., 1991):

1. Relevantin ja tutkimuksellisesti mielenkiintoisen ongelman etsiminen
2. Esiymmärryksen hankinta tutkimuskohteesta
3. Innovaatiovaihe, ratkaisumallin konstruointi
4. Ratkaisun toimivuuden testaus eli konstruktion oikeellisuuden osoittaminen
5. Ratkaisussa käytettyjen teoriakytkentöjen näyttäminen ja ratkaisun tieteellisen uutuusarvon osoittaminen
6. Ratkaisun soveltamisalueen laajuuden tarkastelu

Jotta Kasanen et al. (1991) argumentoivat vaatimukset konstruktiivisen tutkimuksen tieteellisyydestä eivät osoittautuisi kohtuuttomiksi, tämän tutkimuksen yhteydessä huomioidaan ylemmän kauppatieteellisen korkeakoulututkimuksen tavoitteet. Tästä syystä tässä tutkimuksessa luotua konstruktia ei esimerkiksi testattu käytännössä. Kuten Iisakka ja Kinnunen (1994) toteavat:

*"Joskus esitetään perusedellytyksenä, että jokaisen tutkimuksen tulisi sisältää jotakin uutta tietoa, jota kukaan ei ole aikaisemmin esittänyt (kontribuutio). Tutkielman yleisenä vaatimuksena tämä tuntuu liian vahvalta... Tutkielman osalta kontribuutioksi riittää hyvin se, että työ sisältää aikaisempaa tietoa uudella tavalla yhdisteltynä ja/tai empiiristä tietoa uudesta kohdejoukosta tai case-yrityksestä".*

Toisaalta lienee myös huomionarvoista, että esimerkiksi empiria-aineiston keräämisen yhteydessä tapahtuva oppiminen on merkittäväällä tavalla yhteydessä innovaatiovaiheeseen. Tietyllä tapaa nämä vaiheet ovat päällekkäisiä, jolloin empirian voidaan ajatella vaikuttavan tutkimuksen pohjalla olevaan ennalta valittuun teoriaan. Toisin sanoen Kasanen et al. (1991) esittämät konstruktiivisen tutkimuksen kuusi vaihetta eivät etene välttämättä täysin lineaarisesti eteenpäin. Esimerkiksi tämän tutkimuksen kohdalla vaiheitten 1-3 välillä on jouduttu välillä liikkumaan myös taaksepäin.

Tutkielma on jaettu kuuteen osaan, joista ensimmäinen sisältää johdannon. Toisessa osassa esitellään johdon ohjausjärjestelmistä BSC ja rullaava ennustaminen. Kolmannessa osassa perehdytään strategiseen palkitsemiseen, jonka osana käsitellään tulospalkitsemista ja tulospalkkiojärjestelmän rakennetta. Neljännen osan alussa käydään läpi olemassa olevaa teoriaa liittyen BSC:in ja tulospalkkiojärjestelmän kytkentään. Sen jälkeen perehdytään rullaavan ennustamisen ja tulospalkkioiden mahdollisiin keskinäisiin yhteyksiin. Neljännen osan lopussa luodaan malli (konstruktio) kaikkien tarkastelun kohteena olevien järjestelmien vuorovaikutussuhteista. Viidennessä osassa, joka on empiriaosa, tutustutaan case-yritykseen ja käydään läpi empiria-aineistoa. Empiriaosion aineisto kerätään pääosin haastatteluiden avulla, mutta tarkoituksena on myös hyödyntää yrityksessä olevaa valmista aiheeseen liittyvää kirjallista materiaalia. Kuudes eli viimeinen osa pitää sisällään johtopäätökset, suositukset yhtiön toiminnan kehittämiseksi ja ehdotukset jatkotutkimusaiheista.

#### **1.4 Terminologia**

##### Toiminnanohjausjärjestelmä (johdon ohjausjärjestelmä) ja strateginen ohjausjärjestelmä

Toiminnanohjausjärjestelmä on kokoelma kontrollimekanismeja, joilla pyritään varmistamaan, että työntekijät sekä ymmärtävät mitä heiltä vaaditaan että työskentelevät järjestelmällisesti ja ahkerasti organisaation päämäärien saavuttamiseksi. Lisäksi toiminnanohjausjärjestelmillä seurataan kuinka hyvin tavoitteet saavutetaan. Strateginen ohjausjärjestelmä on puolestaan järjestelmä, joka vastaa kysymykseen: Onko organisaation noudattama strategia validi? (Merchant, 1998, 4-5)

##### Beyond budgeting

Beyond budgeting tarkoittaa periaatteita, joita noudattamalla organisaatio voi ohjata suorituskyykyään ja hajauttaa päätöksentekoaan ilman perinteistä budjetointiprosessia. Beyond budgeting -periaatteita hyödyntäen organisaatio saattaa siis onnistua luopumaan perinteisestä budjetointiprosessistaan. Myös rullaava ennustaminen on edustettuna yhtenä Beyond budgeting -periaatteiden toteuttamiskeinoista. Eräs Beyond budgeting -periaatteista on tulosten vertaaminen vertailuryhmän tuloksiin eikä kiinteisiin ennalta asetettuihin tavoitteisiin. (Hope ja Fraser, 2003)



### Liiketoimintastrategia

Liiketoimintastrategialla tarkoitetaan strategiaa, joka määrittää miten organisaatio kilpailee joillain tietyillä markkinoilla. (Johnson ja Scholes, 2002, 1063) Tässä tutkimuksessa käytetään pääasiassa kahta Milesin ja Snown (1978) sekä kahta Porterin (1980) strategiatypologioista (ks. Taulukko 1. alla).

	Strategiatyypit	Tunnusmerkit
Miles ja Snow (1978)	Puolustaja	Yhtiö pyrkii suojaamaan markkinaosuuttaan, tuotannon ja palveluiden tehokkuus tärkeää, tarkkaan kontrolloitu organisaatio
	Etsijä	Yhtiö pyrkii etsimään ja hyödyntämään uusia tuotteita ja markkinoita, pyrkii välttämään rutinisoitumista, orgaaninen organisaatio
Porter (1980)	Kustannusjohtajuus	Tiukka kustannusten kontrollointi, mm. palveluun, myyntiin ja markkinointiin liittyvien kustannusten minimointi, kilpailijoita alhaisempi kustannustaso
	Differointi	Kustannusjohtajaa korkeampi hintataso, alan keskitasoa korkeampi tuotto, yksilöllinen asiakkaalle lisäarvoa tuote tai palvelu

**Taulukko 1. Strategiatypologiat**

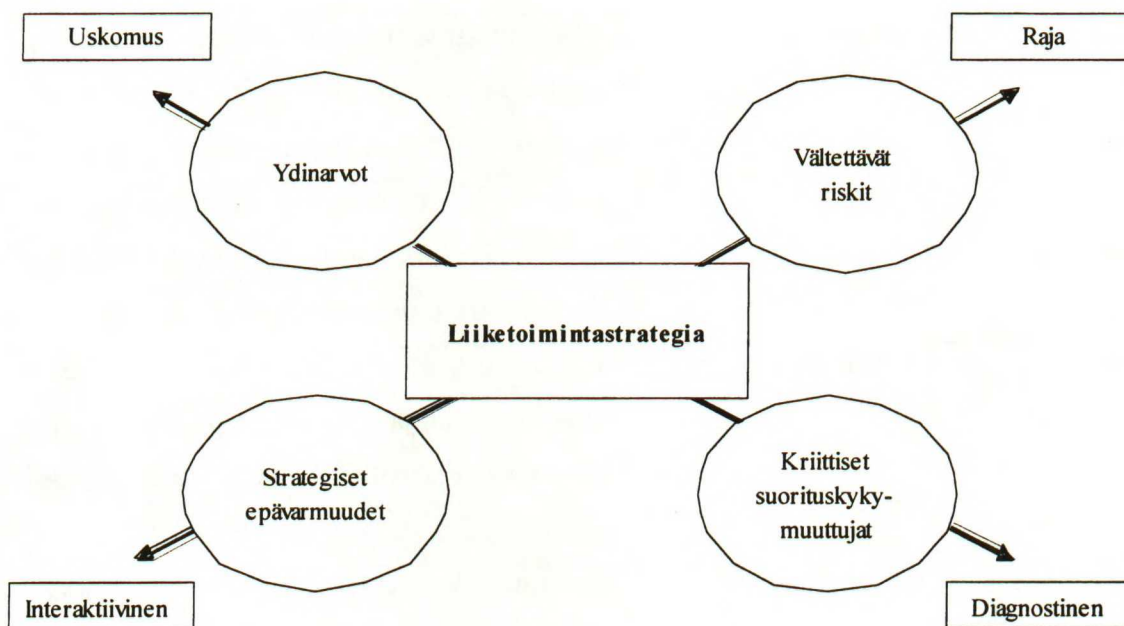
Seuraavaksi esitellään johdon ohjausjärjestelmien tarkasteluun sopiva Simonsin (1990, 1995) viitekehys. Viitekehysten esittelyn jälkeen seuraa BSC:ia ja rullaavaa ennustamista käsittelevä kappale. Tulospalkitsemista käsitellään erikseen kolmannessa kappaleessa.

### **1.5 Simonsin viitekehys**

Tässä tutkimuksessa käsiteltäviä johdon ohjausjärjestelmiä (MCS, management control systems), BSC:ia, rullaavaa ennustamista ja tulospalkitsemista, tullaan tarkastelemaan Simonsin (1990, 1995) viitekehysten avulla (ks. Kuva 1). Simons määrittelee johdon ohjausjärjestelmät informaatiota hyväksikäyttäviksi muodollisiksi menettelytavoiksi ja systeemeiksi, jotka ylläpitävät tai muuttavat organisatorista toimintaa. Esimerkkeinä näistä kontrollikeinoista ovat



esimerkiksi suunnittelujärjestelmät, budjetointijärjestelmät, toimintaympäristön seuranta, kilpailija-analyysit, suorituskyvyn raportointi ja arviointi, resurssien allokointi ja työntekijöiden palkkiot (Simons, 1987). Edellä mainittujen kontrollikeinojen esimerkkien perusteella tämän tutkimuksen kohteena olevia ohjausjärjestelmiä eli BSC:ia, rullaavia ennusteita ja tulospalkkioita voidaan hyvin tarkastella Simonsin viitekehyksen puitteissa kuten järjestelmien lähempi tarkastelu tulevaisuudessa kappaleissa osoittaa.



Kuva 1. Neljä kontrollikeinoa (Simons, 1995)

Tarkalleen ottaen Simons keskittyi tarkastelemaan liiketoimintastrategian yhteyttä johdon ohjausjärjestelmiin. Simonsin mallin teoreettinen kulmakivi on siinä, että se ei eriytä strategian formulointia strategian käytännön toteutuskeinoista. Vuonna 1987 julkaistussa tutkimuksessa Simons tutki kuinka johdon ohjausjärjestelmät eroavat eri liiketoimintastrategiaa noudattavien yritysten välillä. Hän jakoi kyselytutkimuksen avulla yritysotoksen kahteen ryhmään, joista toinen koostui puolustajastrategiaa (defender strategy) ja toinen etsijästrategiaa (prospector strategy) noudattavista yrityksistä.<sup>4</sup> Kyseinen jaottelu perustuu Milesin ja Snown (1978) muodostamaan strategiatypologiaan. Simons (1987) havaitsi, että yritykset hyödyntävät ohjausjärjestelmiä eri tavoin liiketoimintastrategiastaan riippuen.

<sup>4</sup> Simons totesi puolustajastrategiaa hyödyntävän yrityksen sopivan myös Porterin (1980, 35-38) kustannusjohtajuus-strategian määritelmään (overall cost-leadership). Vastaavasti etsijästrategiaa noudattava yritys sopi Simonsin mukaan Porterin differointistrategian määritelmään.

Simonsin (1990) jatkotutkimus samasta aiheesta keskitti tarkastelun kahteen samalla toimialalla toimivaan yritykseen, jotka noudattivat menestyksekkäästi erityyppisiä liiketoimintastrategioita. Hän havaitsi, että yhtiöiden johtajat valitsevat henkilökohtaisesti ja aktiivisesti valvottaviksi aiotun strategian aiheuttamia (intended business strategy, ks. Mintzberg 1978) strategisia epävarmuustekijöitä. Johdon henkilökohtaisen valvonnan alle joutuvat ne epävarmuustekijät, jotka arvioitiin kaikista kriittisimmiksi organisaation tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Simons nimitti näitä epävarmuustekijöiden seuraamiseen tarkoitettuja järjestelmiä interaktiivisiksi johdon ohjausjärjestelmiksi.

Tiettyjen ohjausjärjestelmän asettaminen interaktiiviseen rooliin ja muiden järjestelmien jättäminen diagnostiseen rooliin viestittivät organisaation jäsenille tietoa siitä, mitä tulisi valvoa ja missä uusia ideoita tulisi ehdottaa ja testata. Simons kuvailee edellä mainittuja diagnostisia järjestelmiä sellaisina järjestelminä, jotka seuraavat kriittisiä suorituskykymuuttujia kuten esimerkiksi myynnin kasvua ja markkinaosuuden muutosta. Näitä muuttujia seurataan säännöllisin välein suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Lisäksi diagnostisten järjestelmien tavoitteena on vähentää työntekijöiden valvonnan tarvetta. Tämän ajatuksen Simons perustelee sillä, että johtajat odottavat työntekijöiden työskentelevän aktiivisesti, kun heille asetetaan tavoitteet, joiden saavuttamisesta heitä palkitaan. (Simons, 1990, 1995)

Simonsin mukaan interaktiivista ohjausjärjestelmää ympäröivä johdon ja alaisten keskustelu ja mielipiteiden vaihtaminen edesauttaa uusien strategioiden ja taktiikoiden syntymistä (emergent strategies, ks. Mintzberg 1978). Simons argumentoi täten, että johdon ohjausjärjestelmien avulla voidaan vaikuttaa syntyviin strategioihin ja jopa johtaa niitä. (Simons, 1990)

Interaktiivisten ja diagnostisten järjestelmien lisäksi Simons (1995) esitteli myös uskomus- ja rajoitejärjestelmät. Uskomusjärjestelmillä on tarkoitus vähentää työntekijöiden epävarmuutta toiminnan tarkoituksesta. Tällöin yritys viestii henkilökunnalleen mahdollisimman laajasti esimerkiksi ydinarvojaan ja yrityksen missiota. Uskomusjärjestelmät viestivät Simonsin mukaan työntekijöille tietoa siitä mitä pidetään hyväksyttävänä käyttäytymistapana odottamattomissa tilanteissa, joita työtehtävissä kohdataan. Rajoitejärjestelmiä Simons kuvailee järjestelmiksi, jotka toimivat kieltomuodossa tai vähimmäisstandardeina. Tällöin ehkäistään käyttäytymistä, jota muutoin saattaisi syntyä esimerkiksi paineen alla. (Simons, 1995) Seuraavaksi perehdytään tarkemmin BSC:iin ja rullaavaan ennustamiseen sekä tarkastellaan niiden yhteyttä Simonsin viitekehykseen.



## **2 BALANCED SCORECARD JA RULLAAVA ENNUSTAMINEN**

### **2.1 Balanced scorecard**

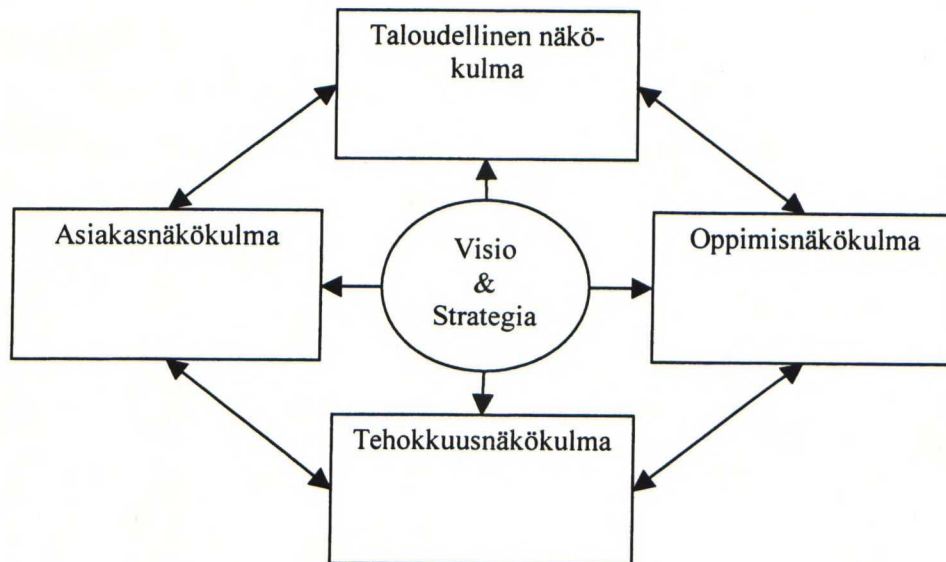
#### **2.1.1 Alkuperäinen Balanced scorecard**

Balanced scorecard (tasapainotettu tulokortti) on syntynyt kahdessatoista Pohjois-Amerikassa toimivassa yrityksessä suoritetusta tutkimushankkeesta, jossa pyrittiin kehittämään yritysten suorituksen mittausta. Lähtökohtana oli ajatus siitä, että sen hetkinen suorituksen mittausta, joka perustui pääosin taloudellisiin mittareihin, ei riittänyt takaamaan yrityksen kykyä luoda tulevaisuudessa lisäarvoa. Hankkeen tuloksena syntyi menestystekijämittaristo, joka tasapainottaa rahamääräisiä (taloudellisia) ja ei-rahamääräisiä (operatiivisia) mittareita, ennakoivia mittareita (leading indicators) ja tulosmittareita (lagging indicators), lyhyen ja pitkän tähtäyksen tavoitteita, sisäisiä (sisäiset prosessit, oppiminen ja kasvu) ja ulkoisia (omistaja, asiakas) mittareita. Alkuperäisellä mittaristolla on neljä näkökulmaa: taloudellinen näkökulma, asiakas-, oppimis- ja tehokkuusnäkökulma. (ks. Kuva 2) (Kaplan ja Norton, 1992, 1996a, 1996b)

Alun perin BSC:ia pidettiin mittausjärjestelmänä (vrt. diagnostinen järjestelmä, Simons, 1995), mutta tällä hetkellä sitä pidetään enemmänkin strategisena ohjausjärjestelmänä. BSC:in tavoitteet ja mittarit tulee johtaa organisaation visiosta ja strategiasta (Kaplan ja Norton, 1996a, 1996b, 2001). Tämän perusteella BSC:in voidaan ajatella ainakin normatiivisen näkökulman osalta siirtyneen Simonsin (1987, 1990, 1995) luomassa viitekehyksessä diagnostisesta roolista interaktiiviseen rooliin.

On myös tärkeää ymmärtää, että organisaation strategisen position ymmärtämisellä ja tarjolla olevien vaihtoehtoisten strategisten valintojen harkinnalla ei ole kuitenkaan juurikaan arvoa, jos johtajien valitsemia strategioita ei voida toteuttaa käytännössä (Johnson ja Scholes, 2002, 417). BSC on siis yksi ehdotus työkaluksi, jolla yrityksen pitäisi pystyä edesauttamaan strategian jalkauttamista käytännön operatiivisiksi tavoitteiksi.





Kuva 2. Alkuperäinen esimerkki Balanced scorecardista

### 2.1.2 Strategialähtöinen organisaatio

Kaplan ja Norton (2001, 6-17) ovat tutkineet yrityksiä, jotka ovat BSC:ia hyödyntäen onnistuneet muokkaamaan organisaationsa strategialähtöisiksi. Tutkittujen BSC:in käyttöön ottaneiden yritysten johtajat totesivat BSC:in tuoneen mukanaan kaksi asiaa: organisaation linjaamiseen strategian suuntaiseksi (alignment) ja keskittymisen (focus). Näiden kahden asian saavuttamiseksi tunnistettiin viisi strategialähtöisen organisaation peruseriaatetta, joita menestyksekkäästi BSC:in käyttöön ottaneiden yritysten toiminnasta löytyi:

1. Muunna strategia operatiivisiksi käsitteiksi
2. Linjaa organisaatio strategian mukaiseksi
3. Tee strategiasta osa jokaisen jokapäiväistä työtä
4. Tee strategiasta jatkuva prosessi
5. Mobilisoi muutos ylimmän johdon johdolla

Seuraavaksi esitellään tarkemmin edellä mainittujen peruseriaatteiden sisältöä. Kaplan ja Norton ovat analysoineet vuosien saatossa käyttöön otettuja tuloskortteja ja muodostaneet niiden perusteella viitekehysten, jonka avulla voidaan eksplisiittisesti kuvata strategiaa sarjana hypoteeseja syy-seuraussuhteista. He kutsuvat tätä viitekehystä strategiakartaksi (ks. Liite 1), joka muodostaa perustan BSC:in rakentamiselle. Strategiakartan avulla voidaan helposti

kuvata BSC:in strategiset päämäärät ja niihin pääsemiseen vaadittavien ajureiden syy-seuraussuhteet. (Kaplan ja Norton, 2001, 68-69) Strategiakartan muodostaminen auttaa siis muuntamaan strategian operatiivisiksi käsitteiksi. Tämä on ensimmäinen peruseriaate.

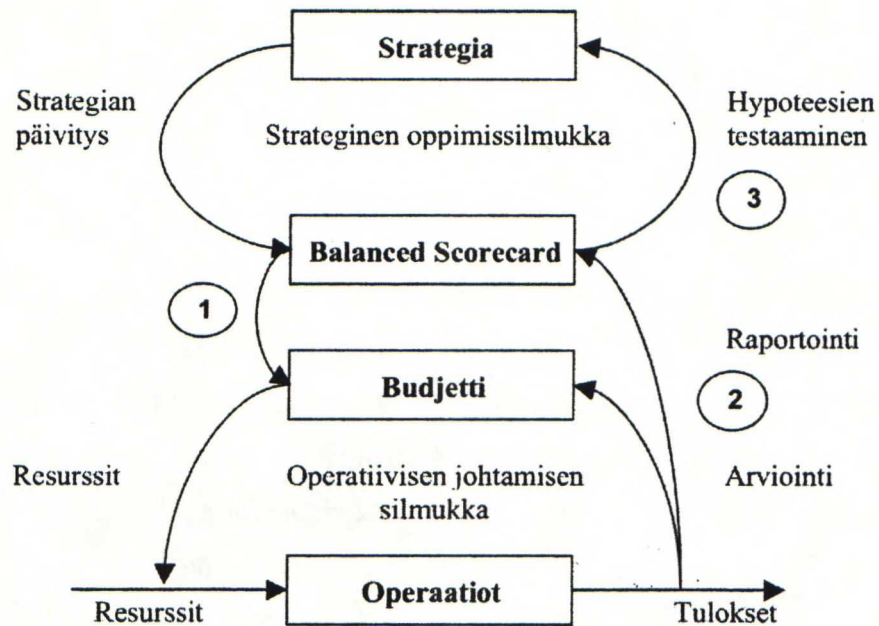
Koska useimmat organisaatiot koostuvat useista eri liiketoimintayksiköistä ja jaetuista tukiyksiköistä, myös näiden yksiköiden strategioiden ja tulokorttien tulee olla linjattu yhdensuuntaiseksi (alignment) ja linkitettyjä, jotta maksimaalinen tehokkuus voitaisiin saavuttaa. Tässä on kyseessä toinen peruseriaate. Epäonnistunut linjaaminen ja linkittäminen saattavat johtaa BSC:in käyttöönoton ja strategian epäonnistumiseen. (Kaplan ja Norton, 2001, 161-165)

Kolmannen peruseriaatteen osatekijöitä ovat: strategian ja BSC:in holistinen kommunikointi ja koulutus organisaatiossa, henkilökohtaisten ja tiimien tavoitteiden kehittäminen, ja kannustinpalkkioiden kytkeminen BSC:iin. Ensimmäisen osatekijän perustelu on yksinkertainen. Työntekijöiden täytyy tietää mikä yrityksen strategia on ja ymmärtää se, jotta he voivat toteuttaa sitä käytännössä. Toisessa osatekijässä on olennaista, että työntekijä ymmärtää millä keinoin hän voi edesauttaa strategian toteutumista. Kannustinpalkkioiden kytkennällä BSC:iin on kaksi roolia: työntekijöiden huomion kiinnittäminen mittareihin, jotka ovat strategian kannalta kriittisimpiä ja ulkoisen motivaation tuottaminen työntekijöille, kun organisaatio saavuttaa tavoitteensa. (Kaplan ja Norton, 2001, 253-255)

Neljännän peruseriaatteen tavoitteena on tehdä strategiasta jatkuva prosessi. Tämä toteutuu kaksoissilmukkaprosessin (double-loop process) avulla (ks. Kuva 3). Prosessi yhdistää operatiivisen kontrolliprosessin strategiseen oppimis- ja kontrolliprosessiin, jolla johdetaan strategiaa. Kaksoissilmukka prosessista voidaan tunnistaa kolme osaa (merkitty numeroin Kuva 2:ssa): strategian liittäminen budjetointiprosessiin (1), säännölliset johdon strategiapalaverit (2) ja strateginen oppimis- ja käyttöönottoprosessi (3). Strategian liittämisessä budjetointiin Kaplan ja Norton mainitsevat myös rullaavat ennusteet. He eivät kuitenkaan tarjoa lisäinformaatiota rullaavien ennusteiden roolista prosessissa. (Kaplan ja Norton, 2001, 14-15 ja 273-277)

Viimeisen eli viidennen peruseriaatteen kohdalla on kyse siitä, että BSC:in käyttöönotto vaatii ylimmän johdon täyden tuen, koska BSC:in käyttöönotossa on kyse muutosprosessista eikä pelkästään mittausjärjestelmän käyttöönotosta. (Kaplan ja Norton, 2001, 331-353)





Kuva 3. Kaksoissilmukkaprosessi (Kaplan ja Norton, 2001, 275)

BSC on vetänyt puoleensa myös kritiikkiä. Nørreklit (2000) on kritisoinut BSC:in strategiakartan syy-seuraussuhdeketjua ja BSC:in tehokkuutta strategisena ohjaustyökaluna. Nørreklitin mukaan syy-seuraussuhdeketjun tekijöiden kausaliteettia voidaan kritisoida, koska esimerkiksi asiakastyytyväisyyden ja -uskollisuuden sekä asiakasuskollisuuden ja taloudellisen tuloksen välillä ei ole syy-seuraussuhdetta vaan pikemminkin looginen suhde. Syy-seuraussuhteen todentaminen on mahdollista empirian avulla. Tällainen empirialla tapahtuva todentaminen ei kuitenkaan ole mahdollista loogisen suhteen kohdalla. Loogisen suhteen olemassaolo liittyy siis käsitteistöön. Tämän mukaan korkean asiakasuskollisuuden ja korkean kannattavuuden välillä on looginen suhde, jos uskolliseksi asiakkaaksi määritellään asiakas, joka ostaa korkealla hinnalla alhaisen kustannuksen omaavia tuotteita. Tällaisessa tapauksessa korkea asiakasuskollisuus ei siis kausaalisesti aiheuta korkeaa kannattavuutta, koska korkea asiakasuskollisuus sisältää jo ajatuksen korkeasta kannattavuudesta. Nørreklit suositteleeikin selvittämään taloudellisen suorituskyvyn luomisen edellytyksiä mallien avulla. Näissä mallissa tulee hyödyntää olemassa olevaa laskentainformaatiota. (Nørreklit, 2000)

Lisäksi Nørreklitin mukaan BSC:in toimivuutta strategisena ohjaustyökaluna voidaan myös kritisoida, koska se ei ota huomioon kilpailua eikä teknistä kehitystä, jolloin strategia voi joutua uhatuksi tai se saattaa jopa mitätöityä. BSC sisältää myös paljon kritisoituja kontrollioinnaisuuksia, jotka saattavat tuottaa epätoivottua käyttäytymistä organisaatiossa ja strategisen

kontrollin menetyksen. Nämä haittavaikutukset johtuvat siitä, että BSC:in käyttöönotto etenee organisaatiossa ylhäältä alas ja, että BSC ei ota huomioon käyttöönottoon liittyviä mahdollisia ongelmia eikä henkilökunnan tuen saavuttamista projektille. BSC ei myöskään sisällä aikaelementtiä, joka on olennainen tekijä tarkasteltaessa syy-seuraussuhteita. (Nørreklit, 2000)

Bukh ja Malmi (2005) ovat kuitenkin esittäneet vasta-argumenttinsa muun muassa Nørreklitin esittämään kritiikkiin. Bukh ja Malmi argumentoivat, että Kaplanin ja Nortonin esittämää neljän ulottuvuuden syy-seuraussuhdeketjua ei tulisi ymmärtää yleisenä suosituksena vaan siten, että kunkin yrityksen tulisi määrittää mittarien väliset yhteydet kulloiseenkin strategiaan sopiviksi. Painotus tulisi siis olla mittarien välisissä yhteyksissä eikä mittausosa-alueiden yhteyksissä. Lisäksi Bukh ja Malmi toteavat, DuPont-malliin viitaten, että vaikka taloudellinen tulos (vrt. esim. oman pääoman tuotto, ROCE<sup>5</sup>) ja sen osatekijät korreloivatkin keskenään, ei tämän perusteella tulisi jättää kyseisiä korreloivia osatekijöitä mittauksen ulkopuolella. He perustavat näkemyksensä siihen, että mittareista tulisi valita seurattavaksi ne, joihin on parhaat vaikuttamisen mahdollisuudet ja joilla on suurin vaikutus oman pääoman tuottoon (ROCE). Bukh ja Malmi argumentoivat myös, että Nørreklitin mukaan puuttuva aikaelementti on rakentunut BSC:iin sitä kautta, että yritykset muodostavat strategiakarttansa yleensä kattaen 3-5 vuoden strategisen aikajakson. Bukh ja Malmi puhuvat sen puolesta, että Nørreklitin kritisoima Kaplanin ja Nortonin retoriikka ei yksin riitä selittämään BSC yleistymistä. Bukh ja Malmi toteavat, että BSC:in käytännöllisyys on myös merkittävä tekijä BSC:in suosion selittäjänä.

BSC:in yhteys Simonsin (1995) viitekehykseen ei loppujen lopuksi ole käytännössä yksiselitteinen, vaikka muun muassa Otley (1999, 376) on todennut BSC:in kaksoissilmukkaprosessin omaavan piirteitä, joiden avulla BSC sopisi interaktiivisen ohjausjärjestelmän rooliin. Esimerkiksi Tuomela (2005) argumentoi case-tutkimuksessaan, että suorituksen mittausjärjestelmät voivat kytkeytyä Simonsin viitekehyksessä jokaiseen neljästä eri roolista. Tuomela havainnoi kyseisen case-yrityksen käyttävän tulokorttiaan sekä diagnostisessa roolissa, interaktiivisessa roolissa, rajoitejärjestelmän roolissa että uskomusjärjestelmän roolissa.

---

<sup>5</sup> ROCE = return on capital employed



Seuraavassa kappaleessa perehdytään kalenterivuoteen perustuvaan vuosibudjetointiin kohdistettua kritiikkiä, kyseisen kritiikin yhteyttä rullaavaan ennustamiseen ja rullaavan ennustamisen roolia toiminnan ohjauksessa.

## 2.2 Rullaava Ennustaminen

Perinteinen kalenterivuositainen vuosibudjetointi on joutunut viime vuosina merkittävän kritiikin kohteeksi. Lähtökohtana kritiikissä on ollut se, että perinteisellä budjetoinnilla ei pystytä enää vastaamaan nykyisen informaatioaikakauden kilpailuympäristön asettamiin haasteisiin. Kyseinen näkökulman puolestapuhujina ovat toimineet merkittävällä tavalla konsulttitaustan omaavat Hope ja Fraser (1997, 1999, 2003). Käyttäen esimerkkeinä tunnettuja yrityksiä kuten Volvoa, IKEAa ja Handelsbankenian, Hope ja Fraser ovat ehdottaneet, että yritysten tulisi olla valmiita luopumaan jopa kokonaan perinteisestä kalenterivuoteen perustuvasta vuosibudjetoinnista. He näkevät vuosibudjetoinnissa ongelmallisena muun muassa sen toteuttamisen hankaluuden ja hitauden, sen aiheuttamat korkeat kustannukset, sidonnaisuuden kalenterivuoden jaksoihin ja ennalta asetettuihin kiinteisiin tavoitteisiin. Lisäksi he nostavat esiin vuosibudjetoinnin yhteydessä ilmenevän epätoivotun käyttäytymisen ("gaming the numbers"), jota muodostuu, kun muodostetaan kiinteisiin tavoitteisiin sidottuja suoritus sopimuksia (fixed performance contracts) eli asetetaan ennakoon tavoitteet, joihin alaisten odotetaan pääsevän. He esittävät kymmenen tutkimuksissaan esiintynyttä tavanomaista kommenttia, jotka kuvastavat kyseisiin kiinteän tavoitteen sopimuksiin liittyviä ongelmia (Hope ja Fraser, 2003, 13):

- "Neuvottele aina alhaisimmat mahdolliset tavoitteet ja korkeimmat palkkiot"
- "Saavuta bonukset keinolla millä hyvänsä"
- "Älä ikinä aseta asiakasta myyntitavoitteiden yläpuolelle"
- "Älä jaa tietoa tai resursseja toisten tiimien kanssa – he ovat vihollisia"
- "Pyydä aina enemmän resursseja kuin tarvitset odottaen, että muussa tapauksessa resurssit leikataan todellisen tarpeen tasolle"
- "Käytä aina kaikki budjetoidut resurssit"
- "Ole aina valmis selittämään odottamattomat varianssit"
- "Älä ikinä tuota tarkkoja ennusteita"
- "Saavuta aina tavoitteet, mutta älä ylitä niitä"

- ”Älä koskaan ota riskejä”

On kuitenkin huomioitava, että konsulttitaustan omaavat Hope ja Fraser saattavat esittää edellä listattujen kaltaisia kärjistettyjä kommentteja vain edistääkseen oman näkemyksensä ja heidän lanseeraamansa ”Beyond budgeting”-käsitteen tunnettuutta. Esimerkiksi Jensenin (2001) artikkeli perinteisen budjetointijärjestelmän ja tulospalkkioiden kytkennästä ongelmien aiheuttajana voidaan tulkita lievänä vasta-argumenttina Hopen ja Fraserin radikaaleille kommentteille. Jensenin mielestä ongelmat johtuvat lähinnä tavasta, jolla tulospalkkiot yleensä kytketään budjettitavoitteisiin. Hän näkee erityisen ongelmallisena tyypillisesti yrityksissä käytössä olevat ala- ja ylärajat tulospalkkioiden maksulle. Näitä ala- ja ylärajoja tullaan tarkastelemaan lähemmin kappaleessa 3.5.1.

Hope ja Fraser (1997, 1999, 2003) sekä Arterian (1997, 1998) ovat käsitelleet rullaavaa ennustamista perinteisen budjetoinnin korvaajana. Arterian esitteli artikkeleissaan telekommunikatoyhtiö Sprintin budjetointiprosessin uudistamista. Yhtiön tavoitteena oli luopua kalenterivuoteen sidotusta vuosibudjetista ja siirtyä käyttämään prosessia, joka muodostuisi neljännesvuosittain tapahtuvista kuuden kvartaalin pituisen ennusteen arvioinneista. Yhtiössä aiottiin suorittaa tavoiteasetanta vuosittain ja tavoitteet oli tarkoitus pitää kiinteinä. Tavoitteita muutettaisiin kesken kautta vain siinä tapauksessa, että jotain hyvin odottamatonta tapahtuisi markkinoilla.

Hope ja Fraser (2003, 215) määrittävät rullaavan ennustamisen seuraavalla tavalla: Rullaava ennuste on taloudellinen ennuste, jonka avulla ennustetaan tyypillisesti ylätason tunnuslukuja kuten myyntiä, kustannuksia ja kassavirtoja. Tyypillinen rullaava ennuste muodostetaan kvartaaleittain ja se kattaa seuraavat viisi<sup>6</sup> kvartaalia. Sitä ei ole kytketty mihinkään tiettyyn vuoden lopussa tapahtuvaan arviointiin, mutta se mahdollistaa johtajille jatkuvan strategian ja rahoituksen tarpeen arvioinnin.

Kuten Ekholmin ja Wallinin (2000) suomalaisiin yrityksiin<sup>7</sup> kohdistuva kyselytutkimus osoittaa, perinteistä vuosibudjettia ei kuitenkaan välttämättä olla heittämassä kokonaan romukop-

---

<sup>6</sup> Ennustejakson pituus vaihtelee käytännössä yritysakohtaisesti. (ks. esim. Rolling Forecasts Nourish Growth & Change at Volvo, Rhodia and Bulmer, *IOMA's Report on Financial Analysis, Planning & Reporting, May 2005*, Gurton (1999) ja Parmenter (2005))

<sup>7</sup> Kysely kohdistettiin 650 suomalaiselle yritykselle, joiden liikevaihto ylitti 16,7 miljoonaa euroa. Vastausprosentti oli 25,8.



paan. Kyseinen tutkimus tukee kuitenkin näkemystä, jonka mukaan perinteinen kalenterivuoteen perustuva budjetointi ei ole riittävä keino takaamaan yrityksen ulkoista tehokkuutta mutta sen voidaan silti nähdä tukevan yrityksen sisäistä tehokkuutta. Ulkoisen tehokkuuden saavuttaminen edellyttää strategisia keinoja, joihin perinteinen vuosibudjetointi ei tuo tukea, koska se ei auta havaitsemaan muutoksia toimintaympäristössä. Ekholmin ja Wallinin tutkimuksen mukaan 60,7 prosenttia tutkituista yrityksistä kehittävät jatkuvasti budjetointia ja ottavat käyttöön uusia työkaluja. Ekholm ja Wallin toteavatkin budjetoinnin, rullaavan ennustamisen ja joissain tapauksissa BSC:in yhdistävien hybridijärjestelmien olevan yleisimpiä kyselyyn vastanneissa yrityksissä. On kuitenkin muistettava, että kyselyyn vastanneiden yritysten määrä oli suhteellisen pieni ja tutkimuksesta on jo kulunut aikaa. Lisäksi kyselytutkimuksen perusteella on vaikea sanoa, missä muodossa erityyppisiä järjestelmiä käytetään. Näistä syistä Ekholmin ja Wallinin tuloksia tulee pitää suuntaa-antavina.

Toistaiseksi rullaavan ennustamisen käytöstä interaktiivisena ohjausjärjestelmänä (vrt. Simons, 1990, 1995) ja perinteisen vuosibudjetoinnin korvaajana on kertynyt kohtuullisen vähän empiriaan perustuvaa tietoa. Yhteenvetona rullaavan ennustamisen hyödyistä tai odotetuista hyödyistä verrattuna perinteiseen vuosibudjetointiin on todettu seuraavaa: rullaava ennustaminen mahdollistaa strategisen ohjauksen (Arterian, 1997, 1998), parantaa operatiivista suunnittelua (Ekholm ja Wallin, 2000; Hansen ja Van der Stede 2004<sup>8</sup>), lisää joustavuutta (Gurton, 1999; IOMA, 2005; Daum et al., 2005), tekee kuukausiseurannasta tarkoituksenmukaisempaa, koska vertailukohtana ovat ajantasaiset ennusteet (Parmenter, 2005), auttaa korostamaan keskipitkän aikavälin tavoitteita lyhyen aikavälin tavoitteiden sijaan (IOMA, 2005), lisää kommunikaatiota organisaatiossa (IOMA, 2005), lyhentää suunnittelusykliä (Arterian, 1997, 1998) ja vähentää tavoitteilla pelaamista (Daum et al. 2005).

Rullaavan ennustamisen mahdollisia haittoja ei ole juurikaan tutkittu laskentatoimen näkökulmasta. Gurton (1999) sekä Hansen ja Van der Stede (2004) ovat maininneet rullaavan budjetoinnin<sup>9</sup> aiheuttavan ongelmia sekä suorituksen arvioinnissa että palkitsemisen kytkennässä; lisäksi se saattaa lisätä epävarmuutta johtajissa. Nämä syyt perustuvat oletettavasti suurelta osin yleisesti ennusteisiin liittyviin ongelmiin. Käsitlemme seuraavaksi ennustamisen perus-

---

<sup>8</sup> Hansen ja Van der Stede puhuvat rullaavan ennustamisen sijaan rullaavasta budjetoinnista, mutta oletettavasti operatiivinen suunnittelu tehostuu molemmissa tapauksissa verrattuna perinteiseen vuosibudjetointiin.

<sup>9</sup> Gurton sekä Hansen ja Van der Stede puhuvat rullaavasta *budjetoinnista* ilman tarkennusta siitä, minkä tyypistä rullaava budjetti he tarkoittavat. Tämä tutkimus olettaa heidän tarkoittavan rullaaviin ennusteisiin perustuvaa budjetointia joten heidän esittämänsä ongelmat voitaneen tulkita sopivan rullaavaan ennustamiseen.



teita ja niihin liittyviä ongelmia yleisellä tasolla operatiivisen toiminnan kuten tuotannon suunnittelun näkökulmasta.

Esimerkiksi Silver et al. (1998, 74) toteavat, että tehokas päätöksenteko esimerkiksi varaston hallinnassa, tuotannon suunnittelussa ja ajoittamisessa edellyttää arvioita (tai ennusteita) tulevien periodien kysynnästä. Hopp ja Spearman (2001, 414) puolestaan toteavat, että päätöksentekijät luottavat yleisesti jonkin tyyppisiin ennusteisiin tilanteissa, joissa nykyhetken päätöskien tehokkuus riippuu tulevaisuuden epävarmoista lopputuloksista. Tällaisissa tilanteissa ennusteet muodostavat odotuksia tulevaisuudesta ja niiden avulla voidaan arvioida vaihtoehtoisia toimintatapoja.

Sekä Silver (1998, 74) että Hopp ja Spearman (2001, 415) huomioivat ennusteiden päällimmäisen ongelman: ennusteet ovat aina väärässä. Hopp ja Spearman luettelevat ennustamisen olennaiset lainalaisuudet:

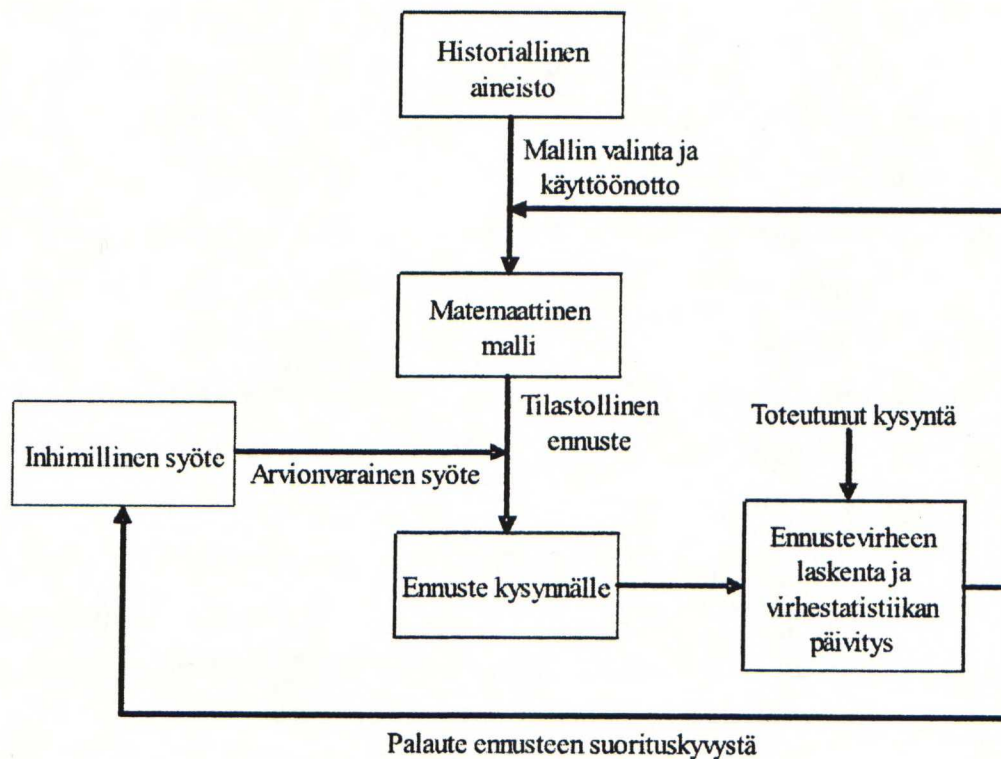
- Ennusteet ovat aina väärässä
- Yksityiskohtaiset ennusteet ovat karkeita ennusteita huonompia
- Mitä kauemmaksi tulevaisuutta ennustetaan, sitä epäluotettavampia ennusteet ovat

Ennusteet jaetaan yleensä kahteen luokkaan: kvalitatiivisiin ennusteisiin ja kvantitatiivisiin ennusteisiin. Kvalitatiivisten ennusteet soveltuvat yleensä paremmin pitkän aikavälin suunnitteluun ja kvantitatiiviset lyhyemmän aikavälin päätöksentekoon. Lyhyenä aikavälinä voidaan pitää alle kahden vuoden ajanjaksoa. (Hopp ja Spearman, 2001, 415)

Tässä tutkimuksessa huomioidaan ensisijaisesti kvantitatiivinen ennustaminen. Tämä johtuu siitä, että laskentatoimen yhteydessä rullaavat ennusteet ulottuvat yleensä 12-18 kuukauden päähän nykyhetkestä (ks. esim. IOMA, 2005; Gurton, 1999; Arterian, 1997). Kvantitatiivinen ennustaminen voidaan edelleen jaotella kausaali- ja aikasarjamalleihin. Kausaalimallit pyrkivät ennustamaan jotain tunnuslukua muiden tunnuslukujen perusteella. Kausaalimallit ovat täten usein lineaarisia malleja. Aikasarjamallit ovat ennusteita, joissa tunnusluvun kehittymistä pyritään ennustamaan saman tunnusluvun menneisyydessä toteutuneiden arvojen perusteella. (Hopp ja Spearman, 2001)



Kuvassa 4 esitetään Silverin et al. (1998) luoma ehdotus kvantitatiivisen ennustamisen viitekehiksestä. Tämän tutkimuksen ja rullaavan ennustamisen yhteydessä saattaa olla tarpeellista ottaa huomioon muun muassa viitekehiksen inhimillinen syöte -kohta. Ennakoiva inhimillinen syöte voi olla tarpeen esimerkiksi seuraavien organisaation ulkopuolisten tekijöiden vaikutuksesta johtuen: yleistaloudellinen tilanne, kilpailijoiden toimet ja kuluttajien tottumukset. Tämä inhimillinen syöte saattaa vaikuttaa tulospalkitsemisjärjestelmän vaikutuksiin, jos esimerkiksi tavoitteiden asettaminen riippuu ennusteista ja palkittavat pääsevät vaikuttamaan ennusteisiin inhimillisen syötteen kautta.



Kuva 4. Ehdotus kvantitatiivisen ennustamisen viitekehiksestä (Silver et al. 1998, 75)

Yhteenvedona voidaan todeta, että Ekholmin ja Wallinin (2000) tutkimuksen perusteella ja muiden rullaavaa ennustamista käsittelevien empiriatutkimusten olemattomaan määrään takia huomio tulisi keskittää hybridijärjestelmien (ks. edellä) osajärjestelmien vuorovaikutussuhteiden tutkimiseen. Seuraavassa kappaleessa siirrytään käsittelemään strategista palkitsemista, jonka jälkeen vuorossa on tulospalkkiojärjestelmän, BSC:in ja rullaavien ennusteiden kytken-  
tään liittyvien tekijöiden tarkastelu.

### 3 STRATEGINEN PALKITSEMINEN

#### 3.1 Mitä on palkitseminen ja mikä tekee siitä strategista

Organisaation on houkuteltava ja palkattava henkilöitä, joilla on tiettyä osaamista, taitoja, kykyjä ja asenteita, jotta organisaatio voi suorittaa tehtävän, jota varten se on perustettu. Henkilöiden houkutteleva ja pitäminen organisaatiossa edellyttää heidän palkitsemistaan. (Henderson, 1994, 3)

Luoma et al. (2004, 34) jakavat palkitsemisen käsitteen yksilön ja organisaation näkökulmaan. Yksilön näkökulmasta palkitsemisen kokonaisuus on kokoelma siitä, mitä yksilö saa työpanoksestaan, motivoituneesta toiminnastaan ja osaamisensa antamisesta organisaation käyttöön. Onnistuessaan palkitsemisen kokonaisuus aineellisine ja aineettomine palkkioineen tukee yksilön motivaatiota ja poistaa motivoitumisen esteitä. Organisaation näkökulmasta palkitseminen on toiminnan ohjaamista strategian suuntaan eripituisilla aikajännteillä. Palkitsemisen kautta organisaatio pyrkii vaikuttamaan yksilöihin tavalla, joka saa heissä aikaan organisaation toivomia vaikutuksia. Luoman et al. mukaan vaikutukset voivat olla tarkasti määriteltyjä (esim. strategian mukainen toiminta ja tavoitteiden saavuttaminen) tai luonteeltaan abstraktimpia (esim. työtyytyväisyyden ja hyvinvoinnin lisääminen). Strategista palkitseminen on silloin, kun kaikki palkitsemisen muodot tukevat toimintaa strategioiden suuntaan organisaation, divisioonien, yksikköjen, projektien, asiantuntijatiimien ja yksittäisten osaajien tasoilla. Strateginen palkitseminen on tavoitteellista toimintaa, joka liittyy monipuolisesti organisaation nykytilaan ja tulevaisuuteen. (Luoma, 2004, 49)

Lawlerin (2003b, 182) mukaan koko palkitsemisjärjestelmän on tuettava organisaation strategista ohjausta. Hän käyttää esimerkkinä tilannetta, jossa organisaation ihmisiä halutaan rohkaista niiden taitojen ja tiedon kasvattamiseen, joilla on positiivinen vaikutus ydinosaamisen ja organisaation kyvykkyyksien kehittymiseen. Lawler toteaa, että tällaisessa tilanteessa palkitseminen täytyy suunnitella sellaiseksi, että se kannustaa taitojen ja tiedon kehittämiseen, eli toisin sanoen tukee strategisia tavoitteita.



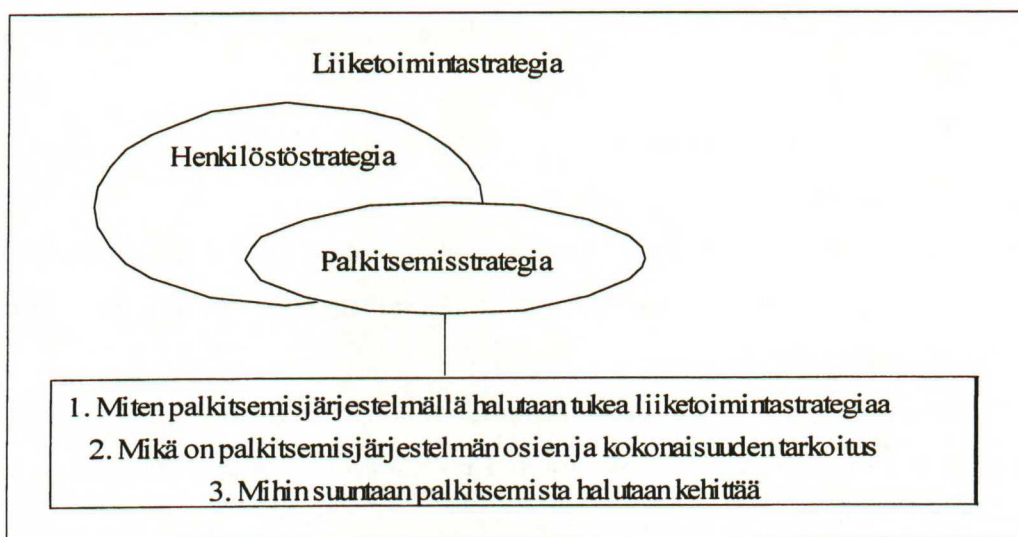
Hakonen et al. (2005, 45) listaavat strategisen palkitsemisen tunnusmerkkejä seuraavasti:

- Palkitseminen tukee osaltaan liiketoimintastrategiaa.
- Palkitseminen on kiinteä osa johtamisjärjestelmää.
- Organisaatiolla on toiminnan tavoitteista ja liiketoimintastrategiasta johdettu palkittamisstrategia tai palkkapolitiikka, joka antaa selvät suuntaviivat palkitsemisen kokonaisuuksien suunnittelulle.
- Palkitsemisen hoitamiseen paneudutaan eli palkittamisjärjestelmiin liittyvistä prosesseista huolehditaan sekä koko yrityksen tasolla että kaikissa yksiköissä. Tarvittavat tehtävät, vastuut ja roolit on määritelty.
- Yritysjohdolle edellyttää, että palkitsemisesta huolehditaan ja että siihen on olemassa tarvittavat valmiudet ja resurssit.
- Palkittamisjärjestelmän toimivuutta arvioidaan ja parannetaan. Toimivuus = järjestelmän vaikutukset + esimiesten ja henkilöstön kokemukset järjestelmästä (esimerkiksi tyytyväisyys siihen).

### **3.1.1 Palkittamisstrategia**

Palkittamisstrategia selkiyttää sen, mitä organisaatio haluaa tehdä pitkällä aikavälillä kehittääkseen ja ottaakseen käyttöön palkittamismenettelytapoja, -käytäntöjä ja -prosesseja, jotka edistävät yhtiön liiketoiminnan tavoitteiden saavuttamista (Armstrong ja Murlis, 2004, 30). Armstrongin ja Murlisin mukaan palkittamisstrategian tavoite on tukea yritys- ja henkilöstöstrategiaa ja suunnata palkittamismenettelytavat ja -prosessit yhdensuuntaisiksi organisaation ja yksilöiden tarpeiden kanssa.

Hulkon et al. (2002, 143) mukaan palkittamisstrategiaan on kirjattu, mihin palkittamisella organisaatiossa pyritään, miten palkittamisella halutaan tukea liiketoimintastrategiaa ja minäkalaisista asioista henkilöstöä halutaan palkita. (ks. Kuva 5) Palkittamisstrategiassa voidaan kertoa, mihin suuntaan palkittamista aiotaan ja halutaan kehittää lähivuosina.



Kuva 5. Palkitsemisstrategia ja liiketoimintastrategia (Hulkko et al. 2002, 144)

### 3.1.2 Palkitsemisjärjestelmä

Organisaatio suunnittelee ja ottaa käyttöön palkitsemisjärjestelmän kiinnittääkseen työntekijän huomion tiettyyn käyttäytymiseen, jonka organisaatio näkee tarpeellisen saavuttaakseen halutut tavoitteet ja päämäärät. Käyttäytyminen voi tarkoittaa esimerkiksi töihin saapumista ajallaan, tietyn suoritustason saavuttamista tai innovoinnista, mikä johtaa parantuneeseen tuottavuuteen. Organisaation palkitsemisjärjestelmä sisältää kaiken sen, mitä työntekijä saat-  
taa arvostaa ja haluta, ja sen mitä työnantaja pystyy ja on halukas tarjoamaan vastineeksi työntekijän työpanoksesta. (Henderson, 1994, 3-4)

Vartiainen et al. (1998, 25) määrittelevät palkitsemisjärjestelmän kokonaisuudeksi, joka muodostuu seuraavista osista:

- Kannustimet ja palkkiot, joita organisaatio jäsenilleen tarjoaa,
- Kannustimien ja palkkioiden jakamisen periaatteet, perusteet ja menettelytavat,
- Tavat, joilla järjestelmä rakennetaan, kehitetään ja ylläpidetään.

Hulkko et al. (2002, 54) toteavat palkitsemisjärjestelmän sisältävän jonkin palkitsemistavan lisäksi kuvauksen siihen liittyvistä toteutus- ja kehittämistavoista. Lisäksi Hulkko et al. mukaan palkitsemisjärjestelmä tarkoittaa palkitsemistavan ja rakenteen lisäksi myös siihen liittyviä prosesseja.



Lawler (1995) kokoaa, aikaisempiin tutkimuksiin viitaten, palkitsemisjärjestelmän vaikutukset yrityksen strategian implementointiin ja kokonaistehokkuuteen kuuteen eri tekijään:

- Työntekijöiden pitäminen ja houkuttelu
- Suoritukseen motivointi
- Taitojen edistäminen ja tiedon kehittäminen
- Yrityskulttuurin muokkaaminen
- Rakenteen vahvistaminen ja määrittäminen
- Palkkakustannusten määrittäminen

### **3.1.3 Strategioiden ja järjestelmien yhdensuuntaisuus**

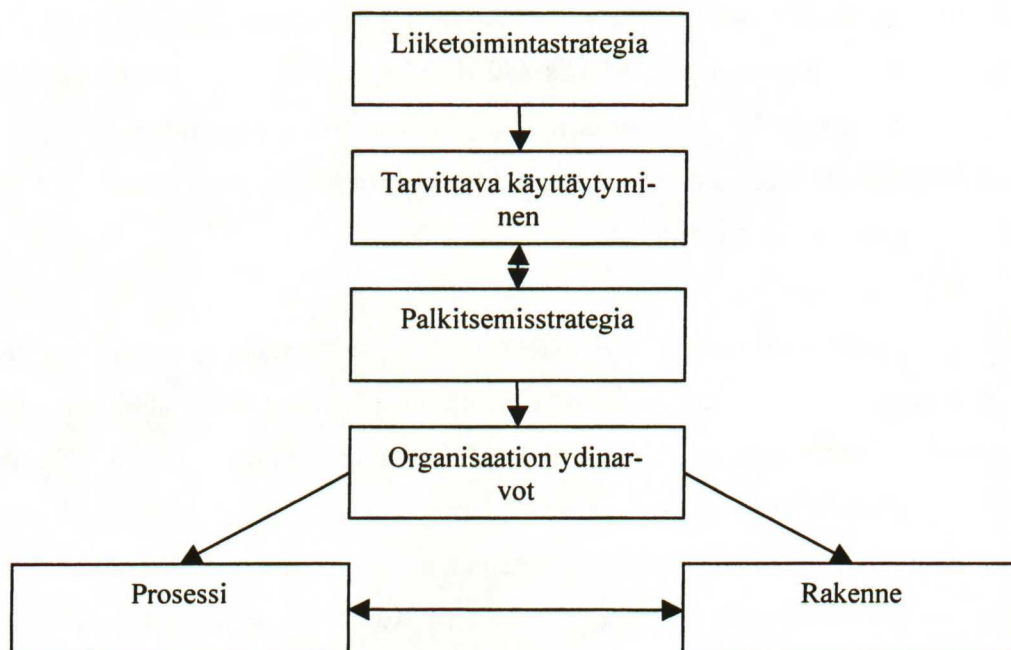
Palkitsemisjärjestelmä ei toimi tyhjiössä vaan sen pitää liittyä olennaisesti yrityksen liiketoimintastrategiaan. Tämä asia tuli esiin palkitsemisstrategian käsittelyn yhteydessä luvussa 3.1.1. Heneman et al. (2001, 21) toteavat, että liiketoimintastrategian, organisaation rakenteen ja palkitsemisjärjestelmän tulee olla yhdensuuntaisia, jotta organisaatio voisi suoriutua menestyksekkäästi. Heneman et al. ottavat huomioon myös organisaatiokulttuurin vaikutuksen palkitsemisjärjestelmään. Armstrong ja Murlis (2004, 31) esittävät, että palkitsemisstrategian tulisi olla yhdensuuntainen liiketoimintastrategian kanssa, jolloin palkitsemisstrategia, osana henkilöstöstrategiaa, on olemassa palvellakseen liiketoiminnan tarpeita ja tukeakseen liiketoiminnan tavoitteiden saavuttamista.

Myös Hackett ja McDermott (1999) ovat todenneet, että yritysten täytyy analysoida tarkkaan tilannettaan ja tavoitteitaan. Tämän jälkeen yritysten tulee luoda parhaat palkitsemistavat kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Hackett ja McDermott pitävät myös sitä tärkeänä, että palkitseminen suunnitellaan holistisesti ja strategista näkökulmaa korostaen, koska osittainen toteutus saattaa muodostaa organisaation tavoitteiden vastaisia motivaatiovaikutuksia. Heidän tutkimuksessaan listattujen palkitsemiseen liittyvien kysymysten joukosta löytyy ensimmäisenä kysymys siitä, onko palkitseminen linjassa yrityksen liiketoimintastrategian kanssa.

Sekä Porter (1980) että Miles ja Snow (1978) ovat kuvanneet strategiatypologioihinsa sopivia palkitsemisjärjestelmän ominaispiirteitä. Porterin mukaan kustannusjohtajuusstrategian yh-

teydessä tapahtuva palkitseminen on monesti tarpeen kytkeä tarkasti kontrolloituihin kvantitatiivisiin tavoitteisiin. Differointistrategiassa tulisi hyödyntää subjektiivista suorituksen mittausta ja palkitsemista (Porter, 1980, 40-41). Milesin ja Snown mukaan puolustajastrategialle ominainen palkitseminen kohdistuu pääasiassa tuotannon ja taloushallinnon parissa työskenteleviin ihmisiin. Etsijästrategian yhteydessä palkitaan kilpailijoihin verraten markkinoinnin ja tuotekehityksen parissa työskenteleviä (Miles ja Snow, 1978). Sekä Porterin että Miles ja Snown esittämät typologiat ovat kuitenkin parhaimmillaankin suuntaa-antavia eivätkä itsessään riitä esimerkiksi palkitsemisstrategian luomiseen.

Esimerkiksi Lawler (1995) on esitellyt viitekehyksen, jota organisaatioiden tulisi käyttää suunnitellessaan palkitsemisjärjestelmäänsä ja testatakseen sen tehokkuutta. (ks. Kuva 6) Viitekehyksen perustana toimii liiketoimintastrategia, jonka avulla voidaan tunnistaa tarvittava käyttäytyminen, jota organisaation täytyy tuottaa. Palkitsemisjärjestelmän tulee sisältää ne piirteet, joilla tarvittava käyttäytyminen saavutetaan. Lawler toteaaakin tämän vaiheen olevan haasteellinen. Piirteitä määritettäessä tulee huomioida viitekehyksen kolme viimeistä kriittistä tekijää: organisaation ydinarvot, prosessin suunnittelun piirteet ja palkitsemisjärjestelmän käytännöt ja rakenteet.



Kuva 6. Palkitsemisjärjestelmän suunnittelun rakenne ja kriittiset elementit (Lawler, 1995)



Lawlerin mukaan organisaation ydinarvot voivat olla julkilausuttuja tai ne voivat näkyä implisiittisesti toimintatavoissa. Ydinarvo voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että organisaatiossa uskotaan suoritukseen perustuvaan palkitsemiseen (pay-for-performance) (Lawler, 1995). Lencioni (2002, 114) määrittelee ydinarvot syvälle organisaatioon juurtuneina toimintaperiaatteina, jotka toimivat organisaation kulttuurin kulmakivinä. Collins ja Porras (1996, 66) toteavat ydinarvojen olevan organisaatiolle olennaisia ja kestäviä periaatteita. Ydinarvot ovat Collinsin ja Porrasin mukaan pieni joukko ajattomia toimintaperiaatteita, jotka eivät vaadi ulkoista oikeutusta, koska niillä on sisäistä (intrinsic) arvoa ja ne ovat tärkeitä organisaatiossa toimiville. Lencionin mukaan on tärkeää erottaa vallitsevat ydinarvot niistä arvoista, joihin halutaan pyrkiä. Hän argumentoi myös ydinarvojen ja työntekijöihin liittyvien prosessien integroinnin puolesta. Esimerkkeinä integroinneista hän mainitsee ydinarvojen yhteyden suoriutuksenarviointijärjestelmiin ja palkkiokriteereihin. Tämä huomio on olennainen, kun arvioidaan organisaation arvoja palkitsemisjärjestelmän suunnittelun yhteydessä. Lencionin näkemyksen perusteella voidaan argumentoida, että palkitsemisjärjestelmä, joka perustuu väärin olettamuksiin organisaation vallitsevista ydinarvoista, ei välttämättä toimi odotusten mukaisesti.

Prosessin suunnittelun piirteet pitävät sisällään viestintäkäytännöt, päätöksentekokäytännöt ja muut palkitsemisjärjestelmän piirteet, jotka kuvaavat organisaation johtamistyyliä. Näillä piirteillä on merkitystä siinä kuinka hyvin johtajat ja työntekijät hyväksyvät ja ymmärtävät palkitsemisjärjestelmän käytännöt sekä sitoutuvat niihin. (Lawler, 1995)

Muun muassa työntekijöiden ymmärrys palkitsemisjärjestelmän perustana toimivia mittareita kohtaan on todettu olennaiseksi järjestelmän toimivuuden kannalta esimerkiksi Ricemanin et al. (2002) tutkimuksessa, jossa vertailtiin case-yrityksessä Economic Value Added -mittariin (EVA) ja perinteisiin kirjanpitomittareihin perustuvien tulospalkkioiden toimivuutta. EVA:an perustuvat tulospalkkiot, verrattuna perinteisiin mittareihin perustuviin, tuottivat sitä parempia tuloksia mitä paremmin EVA ymmärrettiin.

Palkitsemisjärjestelmän käytännöt ja rakenteet liittyvät organisaation palkkioidenjakojärjestelmiin, hallinnollisiin käytäntöihin ja muihin organisaation ohjelmiin. Lawler toteaa, että mitä suurempi yhdenmukaisuus vallitsee ydinarvojen, prosessien ja käytäntöjen välillä, sitä tehokkaampi palkitsemisjärjestelmä on. Yhteensopimattomuus näiden osien kesken johtaa



palkitsemisjärjestelmän toiminnan väärin ymmärtämiseen ja epäonnistuu tarvittavan käyttäytymisen motivoinnissa. (Lawler, 1995)

Strategioiden yhdenmukaisuuden merkitystä tukee myös Balkinin ja Gomez-Mejian (1990) tekemä kyselytutkimus, joka kohdistui 212 valmistustoimintaa harjoittavaan yritykseen. Kyselytutkimuksen mukaan yritysstrategia ja liiketoimintastrategia vaikuttavat palkitsemisjärjestelmän muotoon. Tutkimuksen mukaan kannustinpalkkiot toimivat tehokkaimmin yrityksissä, jotka noudattivat yhden tuotteen (single product) yritysstrategiaa ja joiden liiketoimintastrategia oli kasvustrategia. Balkin ja Gomez-Mejia epäilevät, että kannustinpalkkiot toimivat parhaiten kasvustrategian yhteydessä, koska ne kiinnittävät huomiota yksikön ja yksilön suorituskyyntä jakaen samalla tulokasvun hyötyjä. Kasvustrategian yhteydessä havaittiin myös olevan markkinaosuuksien ylläpitämisstrategiaan verrattuna alhaisemmat peruspalkat. Balkinin ja Gomez-Mejian mukaan tämän avulla jää paremmat mahdollisuudet säästettyjen varojen sijoittamiseen uudelleen yritykseen. Jos yhtiön yritysstrategia oli valmistaa useita samaan tuoteryhmään kuuluvia erilaisia tuotteita (related products), palkitsemisjärjestelmä oli tehokkaampi, jos palkkaa ja etuja painotettiin kannustinpalkkioiden sijaan. Sama painotus päti myös tilanteessa, jossa liiketoimintastrategia oli markkinaosuuksien ylläpitämiseen tähtäävä (maintenance). Tämän painotuksen syyksi Balkin ja Gomez-Mejia epäilivät sitä, että kyseisessä liiketoimintastrategiassa yksikkö toimii tehokkaasti ja kannattavasti mahdollistaen korkeamman peruspalkan ja edut.

Lisäksi myös Ittnerin et al. (1997) yritysten pääjohtajien tulospalkkiojärjestelmiin kohdistunut tutkimus tukee käsitystä yritysstrategian ja palkitsemisjärjestelmien rakenteen vuorovaikutuksesta. Kyseistä vuorovaikutusta tullaan käsittelemään tarkemmin kappaleessa 3.5.2, jossa käsitellään tulospalkkiojärjestelmän mittareiden painotusta taloudellisten ja operatiivisten mittareiden välillä.

### **3.2 Motivaatioteoria**

Vuosien saatossa monet akateemikot ja tutkijat ovat antaneet oman panoksensa, jotta voisimme ymmärtää miksi ihmiset käyttäytyvät tietyllä tavalla. Ne, jotka ovat tekemisissä palkitsemisjärjestelmien tai suoritukseen perustuvan palkitsemisen suunnitellun kanssa, haluavat myös ymmärtää paremmin ihmisten käyttäytymistä. Heidän tavoitteenaan on suunnitella jär-



jestelmiä, jotka ohjaavat työntekijöiden käyttäytymistä tavalla, joka hyödyttää sekä työntekijää että organisaatiota. Tästäkin huolimatta motivaatioteorioihin, niiden olettamuksiin ja suosituksiin kohdistuu paljon keskustelua. (Henderson, 1994, 397)

Motivaatio on ihmisen sisäinen tila, tahto toimia tietyllä vireydellä kohti jonkin asian toteuttamista (Luoma, 2004, 20). Motivaatioteoriat voidaan jakaa kahteen eri luokkaan: sisältöteorioihin ja prosessiteorioihin. Sisältöteoriat keskittyvät tarpeisiin, joita yksilöt pyrkivät tyydyttämään erilaisten toimien ja käyttäytymisen avulla. Prosessiteoriat täydentävät sisältöteorioita kuvaamalla motivaation syntymistä eri tekijöistä koostuvana prosessina. Käyttäytymispsykologian tutkijat ovat todenneet, että prosessiteorioita on helpompi puolustaa ja tukea, ja palkitsemisjärjestelmien suunnittelijat ovat todenneet prosessiteorioiden olevan hyödyllisempiä ja käytännöllisempiä verrattuna sisältöteorioihin. Tämä johtuu siitä, että prosessiteoriat tarjoavat informaatiota siitä kuinka kutakin motivaation syntymiseen vaikuttavaa tekijää voidaan kehittää ja arvioida. (Henderson, 1994, 397-402)

Seuraava kappale käsittelee odotusarvoteoriaa, joka on valittu tässä tutkimuksessa sovellettavaksi tavaksi tarkastella motivaation syntymiseen vaikuttavia tekijöitä.

### 3.2.1 Odotusarvoteoria

Ehkä kaikkein suosituimmaksi motivaatioteoriaksi on noussut Vroomin (1964) kehittämä prosessiteoria, jota kutsutaan odotusarvoteoriaksi. Odotusarvoteorian mukaan työntekijän motivoituminen edellyttää sitä, että työntekijä kokee työpanoksen olevan yhteydessä palkkioon. Tekijät, jotka ratkaisevat työntekijän motivaation (M) voimakkuuden:

- E (expectancy) = odotusarvo siitä, että toiminta johtaa tiettyyn lopputulokseen
- V (valency) = kuinka paljon henkilö arvostaa tiettyä palkkiota
- I (instrumentality) = kuinka voimakas on lopputuloksen saavuttamisen vaikutus palkkion saavuttamiseen (ts. suorituksen välinearvo)

Motivaation voimakkuutta voidaan lisäksi pyrkiä tarkastelemaan kvantitatiivisesti odotusarvoteorian perusteella. Motivaation (M) voimakkuus voidaan myös tarvittaessa kvantifioida

ratkaisemalla se kaavasta  $M = E * V * I$ . Odotusarvoteoria tuottaa muutamia ohjenuoria kannustimien suunnitteluun (Henderson, 1994, 402):

- Haluttu toiminta (activities) on määritettävä tai tunnistettava eksplisiittisesti
- Tietyt lopputulokset ja seuraukset on pystyttävä liittämään tiettyihin toimintoihin
- Seuraukset on tuotettava ennalta määritetyssä aikataulussa

Fincham ja Rhodes (1999, 140) ovat listanneet samanlaisia huomioon otettavia tekijöitä johtajille, jotka tarkastelevat alaistensa motivoitumista:

- Johtajien on keskityttävä ratkaiseviin odotusarvoihin. Toisin sanoen työntekijöiden on hahmotettava yhteys heidän toimintansa ja lopputulosten välillä.
- Johtajien on määritettävä ne palkkiot, joita työntekijät arvostavat. Palkkiot eivät välttämättä ole rahamääräisiä.
- Johtajien on liitettävä työntekijöiden arvostamat palkkiot näiden suorituskyykyyn.
- Johtajien täytyy varmistaa, että työntekijät eivät koe palkkatasoa epäoikeudenmukaiseksi.

### 3.2.2 Sisäinen ja ulkoinen motivaatio

Motivaation yhteydessä puhutaan yleisesti sisäisestä (intrinsic) ja ulkoisesta (extrinsic) motivaatiosta. Tämä kahtiajako nousi yleiseksi tavaksi tarkastella motivaatiota, kun Herzberg (1959) julkaisi kaksifaktori sisältömotivaatioteoriansa. Herzbergin teoria perustui osin Maslowin (1959) tarvehierarkiaan. Sisäinen motivaatio muodostuu yksilössä itsessään ja ulkoinen motivaatio muodostuu yksilön ulkopuolisista tekijöistä. Esimerkkejä sisäisestä ja ulkoisesta motivaatiosta: (Luoma, 2004, 22)

1. Sisäinen motivaatio – työn monipuolisuus, vaihtelevuus, haasteellisuus, mielekkyys, itsenäisyys.
2. Ulkoinen motivaatio – palkka, ulkopuolinen tuki ja kannustus, tunnustus

Sisäisen ja ulkoisen motivaation suhde toisiinsa on monimutkainen ja useat tutkimukset (esim. Deci ja Ryan, 1985; Frey ja Oberholzer-Gee, 1997) tukevat käsitystä siitä, että mo-



lemmat on otettava huomioon, kun tarkastellaan motivaation syntymistä. Sisäisen ja ulkoisen motivaation vuorovaikutusta käsiteltäessä puhutaan syrjäyttämisaikutuksesta (crowding-out) ja tukivaikutuksesta (crowding-in) (Frey, 1997).

Syrjäyttämisessä on kyse siitä, että sisäinen motivaatio saattaa laskea, jos työntekijä kokee ulkoisten palkkioiden olevan kontrolloivia. Syrjäyttämisaikutus ilmenee vain, jos sisäisen motivaation taso on ennalta korkea. Tukivaikutus ilmenee, jos ulkoisten palkkioiden koetaan tukevan sisäistä motivaatiota. Motivaatiota on näistä vuorovaikutussysteistä johtuen hallittava, jotta sisäisen motivaation syrjäytymistä ei tapahtuisi. (Osterloh et al. 2002, 68)

Osterlohin et al. (2002) mukaan voimakas valvonta, sanktioiden aiheuttama paine ja voimakkaat palkkiot, kuten esimerkiksi voimakastehoiset bonukset heikentävät työmoraaalia. Tämä pätee etenkin monimutkaisten työtehtävien kohdalla, joiden tarkoituksena on edesauttaa yrityskohtaisten aineettomien resurssien syntymistä, johon vaaditaan sisäistä motivaatiota. Motivaation hallinta vaatii sisäisen ja ulkoisen motivaation tasapainottamista. Tasapainon saavuttamiseksi työntekijöiden tulisi pystyä muun muassa osallistumaan tavoitteiden asettamiseen. (Osterloh et al., 2002, 68-69)

Motivaatioteoriaan liittyy tämän tutkimuksen puitteissa myös tavoitteiden asettamisen teoria (goal setting theory) (ks. esim. Locke ja Latham, 1990). Tavoitteiden asettamisen teorialla on käytännön merkitystä etenkin tulospalkkiojärjestelmän rakennetta tarkasteltaessa, joten sitä käsitellään tarkemmin kappaleessa 3.5.1. Seuraavassa kappaleessa perehdytään kokonaispalkitsemisen käsitteeseen ja sen jälkeisessä kappaleessa luodaan katsaus tulospalkkioihin palkitsemisjärjestelmän osana.

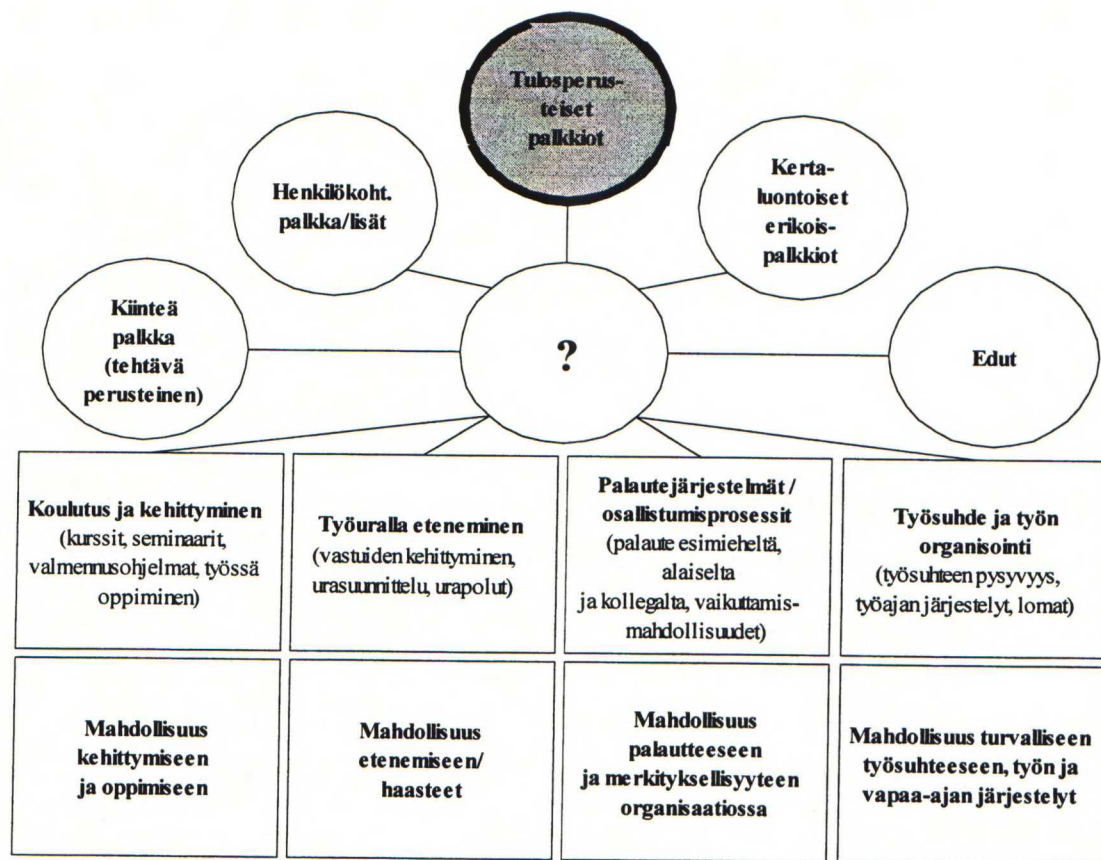
### **3.3 Kokonaispalkitseminen**

Tällä hetkellä on yleisesti hyväksytty näkökulma, jossa työntekijöiden motivointiin tarvitaan muitakin palkitsemismuotoja kuin pelkkiä rahapalkkioita. Kokonaispalkitsemisella tarkoitetaan kaikkia niitä palkitsemisen muotoja, joita organisaatiolla on käytössään asiantuntijoiden työn ohjaamiseksi ja motivaation ylläpitämiseksi tai vahvistamiseksi (Luoma et al., 2004, 36). (ks. Kuva 7) Luoma et al. (2004, 49) toteavat, että osaamiskeskeisen työn palkitsemisessa on

paljolti kysymys palkitsemisen kokonaisuuden sovittamisesta tukemaan strategian toteutumista.

Luoma et al. jaottelevat palkitsemisen muodot kolmeen osaan: aineellisiin, välillisesti aineellisiin ja aineettomiin. Aineelliset palkkiot muodostuvat esimerkiksi kiinteästä palkasta, palkan lisistä, tulosperusteisista palkkioista ja erityispalkkioista. Välillisesti aineelliset palkkiot sisältävät esimerkiksi työssä kehittymiseen ja kouluttautumiseen liittyviä kursseja, työuralla kehittymiseen liittyviä prosesseja ja uraodotusten luomista mm. urapolkujen tai urasuunnitelmien muodossa. Aineettoman palkitsemisen esimerkkejä ovat työstä ja toiminnasta saatu kiitos ja palaute esimieheltä, luottamuksen osoitukset arkisessa työnteossa ja arvostettuna organisaation jäsenenä kohteleva. Näiden eri palkitsemismuotojen keskinäinen painotus ja tärkeys ovat Luoman et al. mukaan arvioitavissa esimerkiksi yksilöllisen kokemuksen näkökulmasta, toiminnan ohjaamisen näkökulmasta, palkitsemisen vaikutuksen näkökulmasta, taloudellisten ja ajallisten resurssien sitomisen tai panos-tuotos -arvion mukaan. He toteavat, että organisaation strategia, toimintatapa, kulttuuri, johtaminen, arvot ja ennen kaikkea organisaation inhimillinen voimavara, organisaation jäsenet, muodostavat tulkinnan palkitsemisen kokonaisuuden tärkeydestä.





Kuva 7. Palkitsemisen kokonaisuus (Luoma et al., 2004, 38)

Tässä tutkimuksessa keskitytään ensisijaisesti tulospalkkioihin, jotka kuuluvat aineellisiin palkitsemismuotoihin. Kokonaispalkitsemisen näkökulma on kuitenkin hyvä pitää mielessä vaikka tarkastelu keskittyykin vain tulospalkkioihin, koska se tarjoaa holistisen ja strategialähtöisen tavan tarkastella palkitsemista. (ks. esim. Luoma et al., 2004; Armstrong ja Murlis, 2004)

### 3.4 Tulospalkkiot palkitsemisjärjestelmän osana

Tulospalkkaus on perinteisiä palkkaustapoja täydentävä palkkaustapa. Se soveltuu käytettäväksi kaikille yrityksen henkilöstöryhmille. Järjestelmät ovat yrityskohtaisia ja niiden tulee elää toiminnan kehittymisen ja muuntumisen mukana. Oikein rakennettu tulospalkkausjärjestelmä ei ole pelkkä palkkajärjestelmä, vaan se on keskeinen osa yrityksen johtamista. Se voidaan rakentaa tavoitteellisen johtamisjärjestelmän jatkeeksi tai se voi toimia sellaisenaan tuloshakuisena johtamisjärjestelmänä. (Gustafsson ja Jokinen, 1994, 47)

Tulospalkkauksessa voidaan maksaa palkkioita ennalta asetettujen kehitystavoitteiden saavuttamisesta. (Gustafsson ja Jokinen, 1994, 40 ja 47) Vaihtoehtoisesti tulospalkkioiden maksu voi perustua myös jälkikäteen suoritettavaan suhteellisen suorituskyvyn arviointiin. (Hope ja Fraser, 2003) Tulospalkkioiden avulla voidaan tehokkaasti ohjata organisaation toimintaa onnistumisen kannalta keskeisiin asioihin. Tulospalkkauksen tavoitteena onkin saada jokainen yksilö mukaan tuloksen kehittämiseen. Tästä syystä palkkiota ei tavallisesti makseta olemassa olevan tilan pysymisestä, vaan toiminnan tai tuloksen kehittymisestä. (Gustafsson ja Jokinen, 1994, 40 ja 47)

Lawler (1995) tuo esiin kolme tekijää, jotka tulee ottaa huomioon suoritukseen perustuvassa palkitsemisessa, jota esimerkiksi tulospalkkio edustaa. Tulospalkkiolla on ensinnäkin palkan korotuksiin verrattuna parempi motivaatiovaikutus. Tämä johtuu siitä, että työntekijöiden palkkatulo voi tulospalkkion myötä vaihdella merkittävästi eri aikajaksoina. Palkankorotus on tulospalkkioihin verrattuna pikemminkin tasasuuruinen maksu, joka ei muodosta samanlaista motivaatiovaikutusta. Lisäksi objektiiviset mittarit ovat uskottavuudeltaan subjektiivisia mittareita parempia, kun kyseessä on suoritukseen perustuva palkitseminen kuten tulospalkkio. Tämä tarkoittaa sitä, että työntekijöiden on helpompi hyväksyä palkitsemisperusteeksi esimerkiksi myynnin määrä kuin esimiehen subjektiivinen arvio suorituksesta. Ryhmä- ja organisaatiotason tulospalkkiojärjestelmä tukee myös integraatiota ja tiimityötä. (Lawler, 1995) Tulospalkitsemiseen liittyvää subjektiivisuutta ja tiimipalkitsemista tullaan käsittelemään lisää myöhemmissä kappaleissa.

Merchant ja Van der Stede (2003, 367-368) toteavat suoritukseen perustuvien palkkioiden muodostavan kolme eri toiminnan ohjaushyötyä: henkilöstöön liittyvä hyöty, motivointi- ja informointihyöty. Henkilöstöön liittyvä hyöty syntyy, jos yhtiö haluaa, kilpailijoihin verrattuna korkeampien palkkioiden avulla, parantaa rekrytointia ja työntekijöiden pysyvyyttä. Toisaalta jotkut yritykset saattavat tarjota kilpailijoihin verrattuna alhaisempaa peruspalkkaa ja pyrkivät keskimääräistä suuremmilla suoritusperusteisilla palkkioilla houkuttelemaan yrittäjähenkisiä henkilöitä, jotka uskovat kykyihinsä tuottaa huipputuloksia. Motivaatiovaikutus muodostuu, kun kannustin saa työntekijän ponnistelemaan suorittaakseen tehtävänsä hyvin. Informointihyödyssä on kyse siitä tilanteesta, jossa palkkiot auttavat kiinnittämään työntekijän huomion, informoimaan ja muistuttamaan heitä keskenään kilpailevista tulostavoitteista.



Palkkioiden arvo on suurempi, jos niiden tuottama hyvä olo kestää pitkään. Tähän vaikuttaa se kuinka hyvin ihmiset muistavat saamansa palkkiot. Palkkioiden tulisi olla myös peruutettavissa, jos kyseessä on tilanne, jossa palkkion suoritus tai maksu on perustunut suorituksen arvioijan virheeseen. Viimeiseksi palkkioiden tulisi olla kustannustehokkaita. Toisin sanoen haluttu motivaatiovaikutus tulisi pyrkiä saavuttamaan minimaalisin kustannuksin. Kustannustehokkuuden optimointia vaikeuttaa kuitenkin muun muassa yksilöiden väliset erot erilaisten palkitsemismuotojen arvostuksen suhteen. (Merchant ja Van der Stede, 2003, 375)

### **3.5 Tulospalkkiojärjestelmän rakenne**

#### **3.5.1 Tulospalkkioiden suhteuttaminen tulokseen**

##### Tavoitetasojen asettaminen ja tavoitteiden porrastaminen

Jos tulospalkkioiden maksun tavoitteena on tietyn suoritustason saavuttaminen, olennaiseksi kysymykseksi muodostuu se miten korkealle tavoitetaso asetetaan ja se miten palkkiot maksetaan suhteessa toteutuneeseen suoritustasoon. Tavoitetasojen asettamisella on merkitystä tavoitteiden asettamisen teorian perusteella (ks. esim. Locke ja Latham 1990).

Kyseisen teorian mukaan henkilöiden suorituskyky riippuu lineaarisesti tavoitteiden vaikeusasteesta (ks. Kuva 8). Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa vaikeusaste on niin korkea, että henkilön kyvyt eivät riitä tavoitteen saavuttamiseen. Tällöin suorituskyvyn ja tavoitteen vaikeusasteen funktio tasoittuu. Monet empiiriset tutkimukset ovat vahvistaneet teorian olettamukset. (Locke ja Latham, 1990, 27-28) Suurin osa empiirisistä lineaarisista riippuvuutta koskevista tutkimuksista on kuitenkin tarkastellut teoriaa yhden henkilön näkökulmasta ja ilman eksplisiittisiä palkintoja (Bandura 1997, 133-134).

Merchant ja Van der Stede (2003, 374-375) esittelevät tekijöitä, jotka tulee ottaa huomioon, jotta suoritukseen perustuva palkitseminen olisi mahdollisimman motivoivaa:

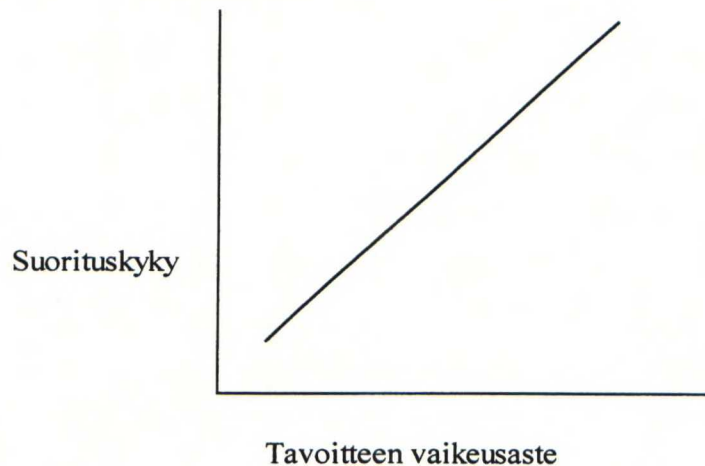
- Palkitsemismuotojen pitää olla arvostettuja
- Palkkioiden pitää olla riittävän suuria
- Palkkioiden on oltava helposti ymmärrettäviä
- Palkkioiden pitää olla oikea-aikaisia
- Palkkioiden pitää olla kestäviä
- Palkkioiden pitää olla peruutettavissa
- Palkkioiden pitää olla kustannustehokkaita

Seuraavaksi käydään tarkemmin läpi edellä listattujen asioiden merkitystä. Arvostus eri palkitsemismuotoja kohtaan vaihtelee yksilöllisesti. Luoma et al. (2004, 46) analysoivat Asiantuntijoiden palkitseminen ja arviointi -tutkimushankkeen aineistoa vuonna 2003 eri ikäryhmien suhteen. Tulokset osoittivat, että nuoremmat uransa alkupuolella olevat asiantuntijat arvostivat eniten aineellisia palkkioita ja uralla etenemistä. Vanhemmat asiantuntijat arvostivat nuorempiin verrattuna enemmän esimerkiksi mahdollisuutta yhdistää työ ja vapaa-aika tai perhe sujuvasti.

Palkkioiden tulee myös olla riittävän suuria, jotta niillä olisi vaikutusta. Palkkioilla saattaa olla haitallinen vaikutus, jos arvostettuja palkkioita jaetaan mitättömän suuruisina. Työntekijät voivat jopa loukkaantua tällaisista palkkioista. Myös palkkioiden näkyvyydellä voi olla merkitystä, koska muille näkyvät palkkiot saattavat motivoida työntekijää voimakkaammin kuin näkymättömästi saadut palkkiot. Tämä johtuu siitä, että työntekijä kokee ylpeyden tunteen saatuaan julkisen tunnustuksen työsuorituksistaan. (Merchant ja Van der Stede, 2003, 374) Lienee kuitenkin mahdollista, että palkkioiden näkyvyys ei kaikkien yksilöiden kohdalla välttämättä lisää motivaatiota verrattuna näkymättömiin palkkoihin.

Palkkioiden ymmärrettävyydellä Merchant ja Van der Stede (2003, 375) tarkoittavat sitä, että työntekijöiden tulee ymmärtää palkitsemisen syy ja niiden arvo. Palkkioiden tulee olla siinä mielessä oikea-aikaisia, että niiden tulisi ajoittua mahdollisimman lähelle suoritusta tai muuten ne menettävät motivaatiovaikutustaan. Tässä tapauksessa Merchant ja Van der Stede viittaavat Costellon ja Zalkindin (1963) teokseen, jonka mukaan nopeilla palkkioilla on parempi motivaatiovaikutus ja ne tukevat mahdollisen oppimisen nopeutta ja pysyvyyttä.





**Kuva 8. Tavoitteen vaikeusfunktio (Locke ja Latham, 1990, 28)**

Fisher et al. (2003) laajensivat tarkastelua empiirisessä kokeessaan koskemaan ryhmiä. Tutkimuksessa vertailtiin kolmen erityyppisen palkitsemisjärjestelmän tehokkuutta kolmella eri tavoitetasolla (helppo, keskinkertainen, vaikea)<sup>10</sup>. Ensimmäisen järjestelmän kohdalla palkkiot maksettiin tietyn suuruisena jokaisesta tuotetusta yksiköstä riippumatta niiden määrästä (group piece-rate contract). Toisessa järjestelmässä maksettiin kiinteä palkkio vasta, kun tietty tavoitetaso oli saavutettu (group budget-fixed). Tavoitetason ylittävältä osasta ei maksettu yhtään ylimääräistä palkkiota. Kolmannessa järjestelmässä palkkiota alettiin maksaa vasta, kun tietty tavoitetaso oli saavutettu ja tämän tavoitetason ylittävältä osalta palkkio kasvoi lineaarisesti samalla tavalla kuin ensimmäisessä järjestelmässä (group budget-linear). Palkkiojärjestelmien tehokkuutta testattiin kolmella eri tavoitetasolla (helppo, keskinkertainen, vaikea). Tulosten perusteella paras tehokkuus saavutettiin kolmannella järjestelmällä (group budget-linear). Keskinkertainen vaikeustaso tuotti parhaat tulokset eikä vaikein vaikeustaso kuten tavoitteiden asettamisen teoria olisi ennustanut. Tulosten perusteella paras järjestelmän ja tavoitetason yhdistelmä paransi myös motivaatiota ja suunnitelmallisuutta, koska suorituksen taso vaihteli tällöin vähiten. Tutkimuksella oli luonnollisesti myös rajoitteita. Esimerkiksi ryhmäkoon ja palkkioiden suuruuden vaikutusta tehokkuuteen ei tutkittu lainkaan. (Fisher et al., 2003)

Hulkko et al. (2002) käsittelevät tavoitteiden porrastamista tarkastelemalla kolmea vaihtoehtoa. Ensimmäisenä vaihtoehtona he käsittelevät on / off -mittaria. On / off -porrastuksessa

<sup>10</sup> helppo = 50 % ryhmän suorituskyvystä, keskinkertainen = 75 % ja vaikea = 100%.

palkkion maksu tapahtuu täysimääräisenä, jos asetettu tavoiteraja saavutetaan. Tavoiterajan alituksesta ei makseta mitään palkkiota. Hulkko et al. suosittelevat on / off –porrastuksen käyttöä tilanteessa, jossa on vaikea järjestää useita mittaustasoja. Esimerkkinä he mainitsevat tuotekehitysprojektin valmistumisesta palkitsemisen, jossa etuajassa tapahtuvaa valmistumista ei ole välttämättä suotava palkita. Lisäksi he käyttävät esimerkkinä tilannetta, jossa työntekijää palkitaan tietyn asiakkaan hankinnasta. Tällöinhän suorituksessa ei ole välimuotoja vaan suoritus joko tehdään tai ei tehdä. Toisena vaihtoehtona Hulkko et al. käsittelevät lineaarista palkkiomittarin käyttöä. Tällöin jokainen mittarilla saavutettu yksikkö tuottaa jonkin verran enemmän palkkiota. Lineaarisen mittarin tapauksessa voidaan myös hyödyntää muuttuvia kulmakertoimia, jolloin palkkion kertymisen nopeus vaihtelee eri suoritustasoilla. Kolmantena vaihtoehtona Hulkko et al. esittelevät tavoitteiden porrastamisen usealle eri tasolle. Tässä vaihtoehdossa tietyt suoritustasovälit kerryttävät tietyn suuruisen palkkion. Tämän järjestelmän hyödyksi todetaan sen tuottamien palkkioiden helpompi hahmottaminen. Kolmen eri porrastusvaihtoehdon havainnollistavat kuvaajat löytyvät liitteestä 2. (Hulkko et al., 2002, 170-173)

Locke (2004) esittelee tavoitteiden asettamisen ja palkitsemisen yhdistämiseen neljä erilaista metodia: Vaikean tavoitteen (stretch goals) saavuttamisesta maksettava huomattavan suuruisen kiinteä palkkio (vrt. em. on / off -porrastus), useaan tavoitetasoon liitetyt useat palkkiotasot (vrt. em. tavoitteiden porrastaminen usealle eri tasolle), lineaarinen järjestelmä ja tavoitteilla motivointi liitettynä palkkioihin, joiden maksuperuste arvioidaan kontekstitekijöiden avulla. Viimeisessä metodissa tavoitteiden ja palkkioiden yhteys on löyhempi. Työntekijöille määritetään siinä haastavat tavoitteet, mutta palkkiot maksetaan sillä perusteella millaisissa olosuhteissa tavoitteet pyrittiin saavuttamaan. Locke käy artikkelissa läpi kunkin metodin hyödyt ja haitat. Nämä hyödyt ja haitat esitetään taulukossa liitteessä 3.

### Palkkioiden ala- ja ylärajat sekä subjektiivisuus

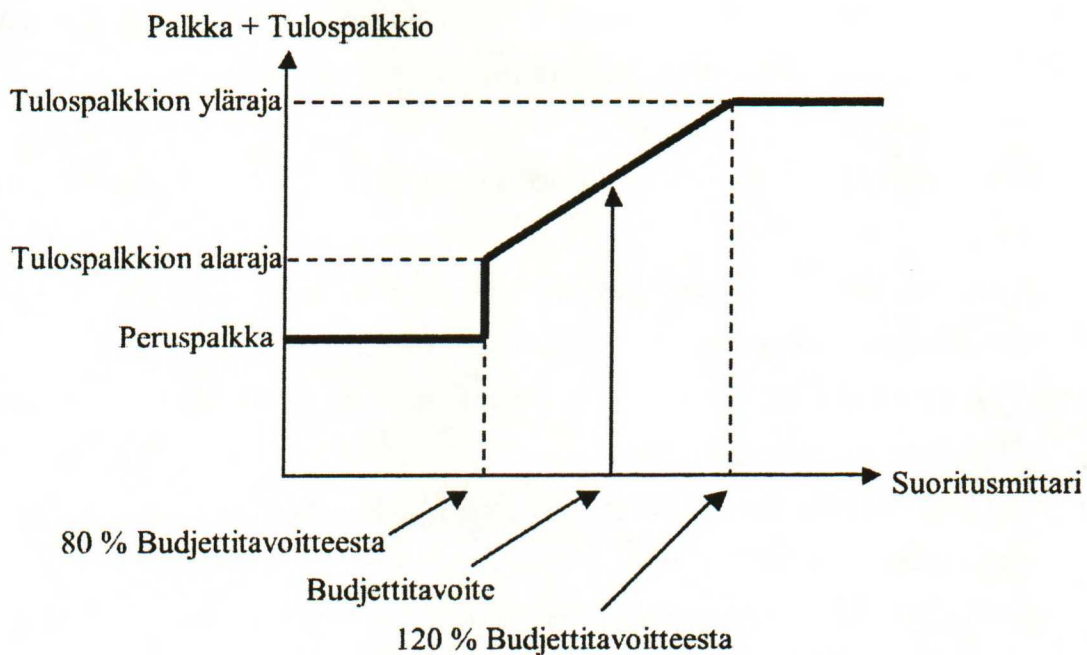
Suoritukseen perustuville palkkioille määrätään yleensä ala- ja ylärajat. Tulosityksikkötasolla säädetään yleensä alaraja, jonka alittavalle suoritukselle ei makseta lyhyen aikavälin kannustinpalkkioita. Alarajaa voidaan kutsua myös kynnysehdoksi (Hulkko et al., 2002, 174) Alaraja voi olla esimerkiksi 80 prosenttia tavoitetuloksesta. Yritykset eivät siis halua maksaa palkkioita keskivertosuorituksista. Alarajan arvo vaihtelee tavoitteiden ennakoitavuuden suhteen. Tämä tarkoittaa sitä, että raja on alhainen, kun tuloksen ennakoitavuus on alhainen. Monet



yritykset saattavat myös määrittää ylärajan keskijohdon palkkioille, kun taas ylimmän johdon kohdalla vastaava ylärajan määrittäminen on harvinaisempaa. Yläraja saatetaan määrittää esimerkiksi seuraavista syistä: (Merchant ja Van der Stede, 2003, 373-374)

- Pelko siitä, että korkeat palkkiot olisivat aiheutuneet odottamattomasta hyvästä onnesta
- Pelko siitä, että johtajat keskittävät kohtuuttomasti huomiota lyhyen aikavälin hyödyn saavuttamiseen pitkän aikavälin hyödyn kustannuksella
- Pelko siitä, että palkitseminen on suunniteltu huonosti. Tämä riski on suurimmillaan, kun kyseessä on uusi järjestelmä
- Vertikaalinen oikeudenmukaisuus palkkioissa, jolloin keskijohto ei pääse ansaitsemaan enemmän kuin ylin johto
- Halu pitää palkitsemisen suuruus jotakuinkin yhdenmukaisena ajan kuluessa, jotta tulonvaihtelu ei vaikuttaisi liikaa johtajien elintasoon
- Halu pitäytyä yrityksen ja alan standardien puitteissa

Kuva 9 esittää tyypillistä tilannetta, jossa yritys on määrittänyt ala- ja ylärajat tulospalkkion suuruudelle suhteessa suorituskyykyyn. Alaraja palkkion maksulle on asetettu esimerkissä 80 prosenttiin tavoitteesta ja yläraja vastaavasti 120 prosenttiin.



Kuva 9. Tyypillinen johdon palkitsemisjärjestelmä (Jensen, 2001)

Merchant ja Van der Stede käsittelevät palkkioiden rajoja lähinnä johdon näkökulmasta. Näkökulmia lienee kuitenkin mahdollista soveltaa myös alemman tason työntekijöihin. Myös Hulkko et al. (2002) käsittelevät palkkiomaksun kynnysehtoja. Myös heidän mukaansa tulospalkkiojärjestelmään on mahdollista määrittää kynnysehtoja. Hulkko et al. käsittelevät ainoastaan tilanteita, joissa palkkioita ei makseta lainkaan. Kyseessä voi olla esimerkiksi tilanne, jossa liiketaloudellinen tulos jää alle budjetoidun. Kynnysehtojen käytöstä voi olla hyötyä kustannustehokkuuden näkökulmasta, mutta haittaa kannustavuuden näkökulmasta. Kynnysehtoja ei ole suositeltavaa käyttää vain varmuuden vuoksi. Jos ehtoja käytetään, ne tulee määritellä tulospalkkiojärjestelmän säännöissä selvästi. (Hulkko et al., 2002, 174-175)

Zingheim ja Schuster (2000, 149) puhuvat sen puolesta, että palkkion maksun laukaiseva kynnysehto eli alaraja tulisi olla työntekijöiden saavutettavissa etenkin, jos varsinainen tavoite on vaikeasti saavutettava (stretch). Alaraja voi heidän mielestään olla esimerkiksi menneisyydessä toteutunut taso jolloin varsinaiseen tavoitteeseen pääseminen edellyttää parannusta vanhaan suoritukseen.



vaan teorian tietoon<sup>11</sup> ja empiriatutkimuksiin<sup>12</sup>, että suhteellinen suorituksen arviointi on teorian mukaan hyödyllistä mutta sen käytännön toteutusta saattaa haitata laadukkaan vertailutiedon heikko saatavuus. Lisäksi Hansen et al. toteavat, että kertynyt tietämys Hopen ja Fraserin suosittelemasta subjektiivisesta suorituksen arvioinnista ja sen toimivuudesta erilaisissa tilanteissa on toistaiseksi puutteellista. Hope ja Fraser toteavat myös sen, että tulospalkkioita saatettaisiin heidän ehdottamassaan käytännössä maksaa myös tilanteessa, jossa yrityksen taloudellinen tulos on huono mutta menestys palkkioperustana olevassa vertailuryhmässä on hyvä. Tämä toteamus viestii järjestelmän kyseenalaisuudesta ainakin liiketaloudellisessa mielessä. Vastaavasti sen järkevyyttä voidaan perustella sillä, että tällöin se saattaa vaikuttaa palkittavien mielestä oikeudenmukaisemmalta, koska heitä palkitaan hyvästä suorituksesta heille määrätyissä tavoitteissa. Heitä ei siis rangaista sellaisista tekijöistä kuten esimerkiksi markkinoiden heikosta kehityksestä, johon heillä ei ole mahdollisuutta vaikuttaa.

Gibbs et al. (2004) tutkivat subjektiivisuutta kyselytutkimuksessa, joka kohdistui 250 autojälleenmyyntiyrityksen 526 osastonjohtajaan. Gibbs et al. havaitsivat, että subjektiiviseen arvioon perustuvia tulospalkkioita maksettiin etenkin tilanteissa, joissa kvantitatiivisiin mittareihin perustuvat tulospalkkiojärjestelmät koettiin toiminnallisuudeltaan heikoiksi. Kvantitatiiviset palkkioperusteet koettiin heikoiksi, jos palkkiot eivät ottaneet huomioon esimerkiksi pitkän aikavälin investointeja esim. koulutukseen. Heikkouksia saattoi ilmetä myös silloin, kun tulospalkkiot eivät kannustaneet yhteistyön kehittämiseen tai silloin, kun mittareissa oli kohina muiden osastojen vaikutuksesta. Gibbs et al. argumentoivat, että subjektiiviseen arviointiin perustuvat palkkiot edellyttivät myös arvioijan ja arvioitavan välistä luottamusta. Gibbs et al. käyttivät luottamuksen indikaattorina arvioitavan virassaoloaika. Mitä pidempi virassaoloaika oli, sitä suuremmaksi luottamus tulkittiin ja sitä paremmin subjektiivisten palkkioiden nähtiin toimivan. Toimivuutta arvioitiin palkittavien tyytyväisyydellä järjestelmää kohtaan ja suorituskyvyn kehittymisellä. (Gibbs et al., 2004)

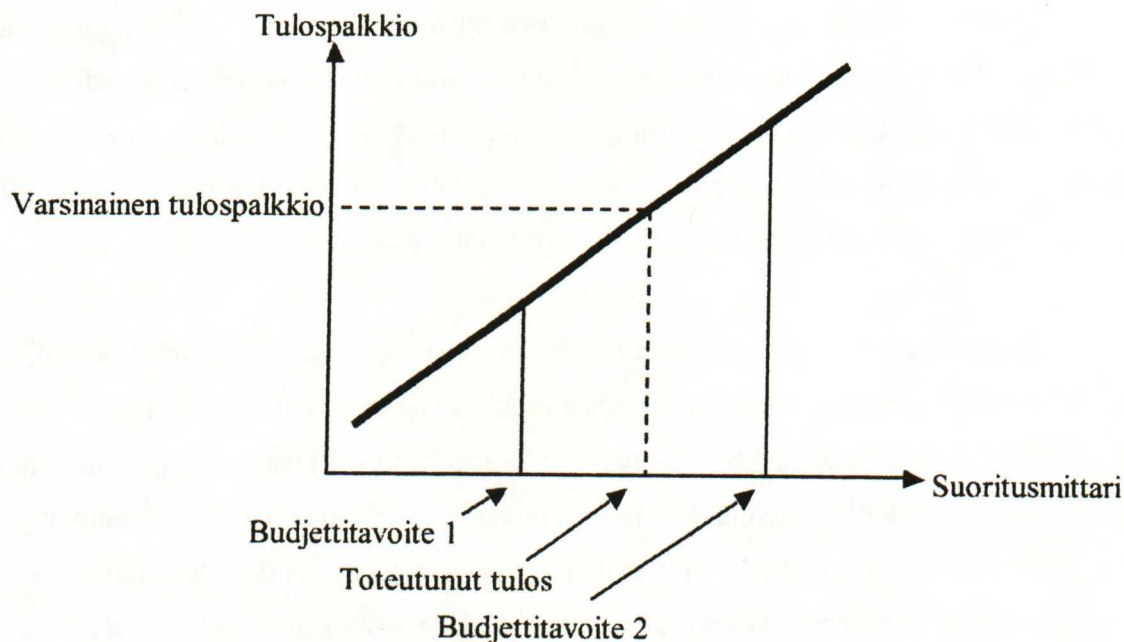
Tarkastelu keskittyi kahdessa edellisessä kappaleessa lähinnä tilanteeseen, jossa palkkion maksun määrittä vain yksi mittari tai subjektiivinen arviointi. Useiden mittareiden käyttöä palkitsemisperustana käsitellään seuraavassa kappaleessa.

---

<sup>11</sup> Holmström (1979, 1982); Dye (1992).

<sup>12</sup> Antle ja Smith (1986); Janakiraman et al. (1992).

Jensen (2001) on puolestaan argumentoinut väkevästi ala- ja ylärajojen asettamista vastaan. Hän väittää, että useat budjetointiin liittyvä epätoivotun käyttäytymisen ilmentymät aiheutuvat ensisijaisesti ala- ja ylärajojen käytöstä tulospalkkiojärjestelmissä. Hänen mukaansa paras keino estää epätoivottua käyttäytymistä on ottaa käyttöön täysin lineaarinen palkitsemisjärjestelmä (ks. Kuva 10). Jensenin mukaan muuttuvat kulmakertoimetkaan (Hulkko et al. 2002; Liite 2) eivät riitä ratkaisemaan epätoivotun käyttäytymisen ongelmaa.



Kuva 10. Täysin lineaarinen palkitsemisjärjestelmä

Palkkioiden ala- ja ylärajoja käsiteltäessä sekä edeltävässä kappaleessa esiteltujen teorioiden lähtökohtana on pääsääntöisesti se, että tavoitteet asetetaan etukäteen ja palkkioiden maksu ei sisällä juuri lainkaan tai ollenkaan subjektiivista harkintaa. Kuten aikaisemmin kappaleessa 2.2 käsitelty kritiikki perinteistä budjetointia kohtaan osoittaa, tavoitteiden asettaminen etukäteen ei kuitenkaan välttämättä tuota optimaalista tulosta ja se saattaa johtaa epätoivottuun käyttäytymiseen (ks. esim. Hope ja Fraser, 2003).

Hope ja Fraser (2003, 71-76) ehdottavat, että palkkioiden maksun pitäisi perustua ulkoisessa tai sisäisessä vertailuryhmässä sijoittumiseen eikä ennalta asetettuihin kiinteisiin tavoitteisiin. Hansen, Otley ja Van der Stede (2003, 106) ovat kuitenkin todenneet, vedoten olemassa ole-



### 3.5.2 Useiden mittarien käyttö palkitsemisperusteena ja mittarien painotukset

Zingheim ja Schuster (2000) jakavat palkitsemisen perusteena olevat mittarit keskinäisesti riippumattomiin ja riippuvaisiin mittareihin. He esittävät kolme vaihtoehtoista tilannetta tarkasteltaessa keskinäisesti riippuvaisia mittareita. Ensimmäisessä tilanteessa yhden mittarin suoritustaso voi vaikuttaa positiivisesti tai negatiivisesti toisen mittarin perusteella ansaittavaan palkkioon. Toisessa tilanteessa käytössä voi olla matriisi, jossa kaikkien mittarien kohdalla on saavutettava tietty taso ennen kuin palkkioita voidaan ansaita. Kolmannessa tilanteessa tietty mittari voi toimia porttina sille, että toisen mittarin perusteella voidaan ansaita palkkio. Zingheim ja Schuster käyttävät kolmannesta tilanteesta esimerkkiä, jossa työvoimakustannukset muodostavat suhteessa suuren osan kokonaiskustannuksista. Tällöin voidaan asettaa taloudellisen tuloksen kynnysehto, jonka täytyminen on edellytys esimerkiksi laadun, toimistusten, tuottavuuden ja asiakastyytyväisyyden perusteella ansaittavien palkkioiden saamiselle. Tällainen portti-ehto toimii kynnysehdon alittuessa parhaiten rajoittaessaan muiden mittareiden palkkioita suhteellisesti eikä on / off -periaatteella. Palkkiot voivat olla keskinäisesti riippuvaisia, vaikka mittarit olisivatkin keskinäisesti riippumattomia. Tämä tilanne toteutuu esimerkiksi, jos kokonaispalkkion suuruus kasvaa eksponentiaalisesti suhteessa saavutettujen tavoitteiden määrään. Tällöin esimerkiksi yhden tavoitteen saavuttaminen tuottaa 200 euron palkkion, kahden tavoitteen saavuttaminen 500 euron palkkion ja kolmen tavoitteen saavuttaminen 1000 euron palkkion. (Zingheim ja Schuster, 2000, 149-150)

Mittareiden lukumäärästä palkitsemisjärjestelmässä ei sinänsä ole tarkkaa suositusta, mutta Kaplan ja Norton (2001, 268) ehdottavat lukumääräksi neljästä seitsemään mittaria. Rajallisella mittareiden määrällä voidaan heidän mukaan välttää järjestelmän sekavuutta. Sama lähestymistapa asian suhteen on myös Hulkolla et al. (2002, 167-168). He suosittelevat pitämää määrän kohtuullisena, kenties alle seitsemässä mittarissa. Hulkko et al. argumentoivat kohtuullisen mittareiden lukumäärän puolesta myös sillä, että yksittäisen mittarin painoarvo ei saisi muodostua liian pieneksi.

Mitkä mittarit tulisi poimia palkitsemisjärjestelmän perustaksi, jos BSC sisältää esimerkiksi enemmän kuin seitsemän mittaria ja palkitsemisjärjestelmä halutaan sisältävän mahdollisimman vähän mittareita? Banker et al. (2004) argumentoivat sen puolesta, että palkitsemisjärjestelmän perustana toimiviksi mittareiksi tulee valita ainoastaan ne, joiden välillä joudutaan kehittämiseen panostettaessa tekemään kompromisseja. Tällainen kompromissitilanne syntyy



esimerkiksi silloin, kun pitkän aikavälin tavoitteet voidaan saavuttaa lyhyen aikavälin suorituskyvyn kustannuksella. Tutkiessaan Yhdysvalloissa toimivien teleoperaattoreiden joukkoa, Banker et al. tulivat siihen lopputulokseen, että ainoastaan yhteen kolmesta ei-rahamääräisestä mittauskohteesta panostaminen edellytti lyhyen aikavälin kannattavuuden uhraamista. Tällöin Banker et al. suosittelivat, että kaksi muuta mittaria, jotka eivät vaatineet lyhyen aikavälin kannattavuuden uhraamista, jätettäisiin palkitsemisjärjestelmän ulkopuolelle. Bankerin et al. ajatuksena oli, että lyhyen aikavälin taloudellisen mittarin perusteella tapahtuva palkitseminen ei aiheuttaisi epätoivottua motivaatiota jättää palkitsemisjärjestelmästä poistettuja mittareita huomioimatta. Kompromissin vaatima mittari suositeltiin jätettäväksi palkitsemisen perustaksi, koska muutoin johtajat olisivat saattaneet uhrata pitkän aikavälin kannattavuutta lyhyen aikavälin kannattavuuden kustannuksella.

Ittner et al. (1997) tutkivat yritysten pääjohtajien tulospalkitsemista suhteessa muun muassa liiketoimintastrategiaan. He tulivat siihen tulokseen, että puolustajastrategiaa (defender strategy)<sup>13</sup> noudattavat yritykset painottivat palkitsemisjärjestelmissään enemmän taloudellisia suorituskymittareita operatiivisiin mittareihin verrattuna. Etsijästrategiaa (prospector strategy)<sup>14</sup> noudattavat yritykset toimivat päinvastoin ja painottivat enemmän operatiivisia mittareita. Lisäksi Ittner et al. argumentoivat, että yritykset, joiden taloudellisissa mittareissa on kohinaa (noise), painottavat operatiivisia mittareita taloudellisten sijaan.

Palkitsemisen yhteydessä saattaa esiintyä myös subjektiivisuutta ja mittareille saatetaan antaa erisuuruisia painotuksia. Subjektiivisuuden eli arvionvaraisuuden tarve voi syntyä esimerkiksi silloin, kun pyritään mittaamaan asiantuntijan kehittymistä tai rakennusprojektin onnistumista. Molemmissa tilanteissa objektiivinen tulosten mittaaminen ja arviointiperusteiden luominen voi olla vaikeaa. Suositeltavinta on kuitenkin aina pyrkiä käyttämään mahdollisimman yksiselitteisiä arviointiperusteita ja lukuarvoihin perustuvia ennalta sovittuja mittareita. (Hulkko et al., 2002, 165)

Arvionvarainen palkitseminen saattaa joissain tilanteissa muodostaa myös epätoivottuja ilmiöitä organisaatiossa. Ittner et al. (2003) tutkivat BSC:iin kytkettyä tulospalkkiojärjestelmää rahoitusalan yrityksessä, jossa subjektiivinen palkitseminen johti lopulta BSC:in käytöstä luopumiseen yhtiön vähittäispankkitoiminnassa. Ongelmaksi muodostui se, että johtajien palkit-

---

<sup>13</sup> (ks. Miles ym., 1978)

<sup>14</sup> (ks. Miles et al., 1978)



seminen sisälsi huomattavan määrän arvionvaraisuutta palkitsemisessa käytettyjen BSC-mittarien painotuksien suhteen. Tämän arvionvaraisuuden takia palkitsemisjärjestelmässä jätettiin useita suorituskymittareita huomioimatta jolloin taloudellisen suorituskyvyn mittarit nousivat päällimmäisiksi palkkion maksun perusteiksi. Arvionvaraisuus johti myös siihen, että mukaan otettiin BSC:iin kuulumattomia tekijöitä, arviointikriteerit vaihtelivat vuosineljänneksittäin ja taloudellista tulosta ennakoivat mittarit saatettiin jättää kokonaan huomioimatta. Kaiken tämän seurauksena palkitsemisjärjestelmän kohteena olevat alkoivat valittaa epäoikeudenmukaisesta suosimisesta ja palkitsemiskriteereiden epävarmuudesta. (Ittner et al., 2003)

### **3.5.3 Mittaustason valinta**

Mittaustason valinnassa on kyse siitä minkä organisaation tason toiminnasta palkitaan. Palkitseminen voi olla kytkettynä esimerkiksi konsernin, tulosityksikön, osaston, tiimin tai oman työn tuloksiin. Tulospalkkiojärjestelmä voi perustua yhteen tai useampaan eri mittaustasoon. Pienimmän mittaustason valinta on yleensä vaikeinta. Lähelle tuotuihin mittareihin on helppointa vaikuttaa omalla työpanoksella, mutta esimerkiksi yksilötason mittareiden ylläpitäminen voi vaatia enemmän vaivannäköä verrattuna korkeamman tason mittareihin. Tulospalkkausarviointien perusteella järjestelmä voidaan saada toimimaan hyvin sekä henkilökohtaisilla että pelkästään yksikötason mittareilla. (Hulkko et al., 2002, 166-167)

Mittaustason valintaa tulee tässä yhteydessä käsitellä pitäen mielessä yhteys BSC-järjestelmään. Jo käytössä oleva BSC-järjestelmä saattaa tarjota hyvät puitteet yhden tai useamman mittaustason käyttöönotolle. Kuten jo aikaisemmin odotusarvoteoriaa tarkasteltaessa todettiin, työntekijän motivaatioon vaikuttaa olennaisesti se kuinka hyvin hän kokee pystyvänsä vaikuttamaan mitattaviin tuloksiin. Tämän puitteissa voitaneen ajatella, että työntekijän täytyy uskoa pystyvänsä vaikuttamaan työpanoksellaan myös korkeamman mittaustason tavoitteisiin, jos häntä palkitaan niiden perusteella. Muussa tapauksessa tulospalkkio ei välttämättä tuota toivottua motivaatiovaikutusta. Lienee ajateltavissa, että tehokkaasti strategiasta johdettu syy-seurauslogiikkaa noudattava ja tehokkaasti henkilöstölle viestitty BSC-järjestelmä mahdollistaa parhaiten useamman mittaustason käytön tulospalkkiojärjestelmässä. Pääinvastaisessa tilanteessa työntekijän saattaa olla vaikeampi käsittää mahdollisuuksiaan vaikuttaa ylemmän mittaustason tavoitteisiin.



Myös Zingheim ja Schuster (2000, 147-148) käsittelevät mittaustason kysymystä. He toteavatkin, että koulutuksen ja kommunikaation tarve kasvaa, kun käytetään isompia mittaustasoja kuten esimerkiksi yritys- tai liiketoimintayksikön mittareita. Heidän mukaansa on viisasta hyödyntää juuri niitä mittaustasoja, jotka välittävät parhaiten tietoa siitä, mikä on tarpeellista liiketoiminnan menestyksen kannalta.

Hulkon et al. (2002) mukaan ihanteellinen ratkaisu saattaisi sisältää selkeästi vaikutettavissa olevia mittareita täydennettynä ylemmän tason mittareilla, jotka auttavat työntekijää kokonaisuuden hahmottamisessa. Konserni- tai yritystason mittarit voivat kuvata koko organisaation taloudellista menestystä ja rahoittaa osaltaan tulospalkkioita. Onnistuneiden valintojen avulla on myös mahdollista vahvistaa haluttua organisaatorakennetta ja edistää esimerkiksi osastojen ja yksilöiden välistä yhteistyötä. (Hulkko et al., 2002, 167)

#### **3.5.4 Tiimi- vs. yksilöpalkitseminen ja peruspalkkasidonnaisuus**

Merchant ja Van der Stede (2003, 81 ja 372-373) toteavat ryhmäpalkkioiden eduksi sen, että ne alentavat mittauskustannuksia, koska yksilöiden panosta ryhmän tuotokseen ei tarvitse mitata. Ryhmäpalkkioiden ongelmina he mainitsevat muun muassa vapaamatkustajaongelman (free-rider problem) ja sen, että motivaatiovaikutus saattaa olla pienempi johtuen yksilön työpanoksen ja ryhmän tuotoksen heikommasta yhteydestä. Vapaamatkustajaongelmassa on kyse siitä, että etenkin isommissa ryhmissä jotkut työntekijät saattavat löysäillä ja heidän on silti mahdollista saavuttaa täysi hyöty ryhmän ansaitsemista palkkioista. Merchantin ja Van der Steden mukaan ensisijaiset vaikutukset ryhmäpalkkioissa ovat motivaatiovaikutuksen sijaan odotusten viestinnässä ja keskinäisessä valvonnassa (sosiaalisessa kontrollissa). Keskinäisellä valvonnalla tarkoitetaan tilannetta, jossa työntekijät valvovat työtovereidensa toimintaa ilman esimiesten aloitetta.

Merchant ja Van der Stede (2003, 373) viittaavat useisiin tutkimuksiin (ks. esim. Ezzamel ja Willmott, 1998; Sim ja Killough, 1998) todetessaan, että esimerkiksi myyntihenkilöiden ryhmäpalkkiot toimivat parhaiten olosuhteissa, joissa tuotteiden, tuoteryhmien ja jopa myyntialueiden välillä vallitsee merkittäviä synergioita. Ilman kyseisiä synergioita ryhmäpalkkiot ovat todennäköisesti tehottomia.



Myös palkkioiden sidonnaisuus yksilön peruspalkan suuruuteen on pohdittava. Tulospalkkio voidaan jakaa tasan kaikkien kesken tai vaihtoehtoisesti maksaa prosenttiosuutena peruspalkasta. Jos vaihtelu peruspalkkoissa on suurta, voi olla viisaampaa maksaa tasasuuruinen palkkio. Tällöin mahdolliset peruspalkkauksessa olevat virheet eivät näy tulospalkkioissa ja samalla palkkioiden laskenta helpottuu. Ongelmana tasasuuruisissa palkkioissa voi kuitenkin olla yksilöiden väliset erot verotuksessa. Yleisimmin tulospalkkiot maksetaan työajan ja henkilökohtaisen palkan mukaan. Näiden kahden tekijän voidaan ajatella kertovan siitä, miten paljon henkilöllä on ollut mahdollisuus vaikuttaa tavoitteiden saavuttamiseen. (Hulkko et al. 2002, 173-174)

### 3.5.5 Bonuspankki

Stern Stewart & Co. -konsulttiyhtiön lanseeraaman Economic Value Added -mittarin (EVA) yhteydessä esiteltiin myös bonuspankin käsite (Stewart, 1991; Stern et al., 2001). EVA:n kehittäjät suosittelivat bonuspankkia keinoksi, jolla voitaisiin ehkäistä mahdollista lyhyen aikavälin hyödyn tavoittelusta aiheutuvaa pitkän aikavälin tulosten heikkenemistä. Bonuspankin perusajatus on siinä, että tulospalkkion maksu eriytetään sen ansaitsemishetkestä tavalla, joka tekee osan ansaitusta palkkiosta ehdolliseksi tulevaisuuden positiivisesta tuloskehityksestä. Toisin sanoen osa tulospalkkiosta on mahdollista menettää, jos ansaintahetken jälkeinen tuloskehitys osoittautuu tavoitteita heikommaksi. Taulukossa 2 annetaan esimerkki mahdollisesta bonuspankin toiminnasta.

Aika	Ansaittu tulospalkkio	Bonuspankin saldo vuoden lopussa	Maksetaan 50% saldosta saajalle
Vuosi 1	50 000 €	50 000 €	25 000 €
Vuosi 2	25 000 €	50 000 €	25 000 €
Vuosi 3	-50 000 €	-25 000 €	0 €
Vuosi 4	50 000 €	25 000 €	12 500 €
Vuosi 5	100 000 €	112 500 €	56 250 €

Taulukko 2. Esimerkki bonuspankista

Käytännössä bonuspankki voi toimia esimerkiksi niin, että tavoitetuloksen saavuttamisesta ansaittu täysi tulospalkkio sijoitetaan bonuspankkiin, jonka positiivisesta saldosta maksetaan ulos ainoastaan puolet tarkastelukauden päätteeksi. Vastaavasti seuraavana kautena hyväksyttävän rajan alittava tulos vähentää bonuspankin saldoa mutta mahdollisesti jäljelle jäävästä positiivisesta saldosta maksetaan kuitenkin tulospalkkiona puolet. Bonuspankin säännöt voivat vaihdella. Alla on listattuna muutamia bonuspankille olennaisia muuttujia:

- Mistä bonuspankkiin sijoitettava saldo muodostuu?
- Kuinka suuri osa bonuspankin positiivisesta saldosta maksetaan ulos kauden lopussa?
- Voiko bonuspankkiin kertyä negatiivista saldoa?

Bonuspankki tuo siis mukanaan selkeitä hyötyjä verrattuna vuosittain täysimääräisenä maksettavaan tulospalkkioon. Bonuspankilla voidaan esimerkiksi vähentää tulospalkkiojärjestelmän kustannuksia, jos yhtiön toiminnan positiivinen kehitys osoittautuu lyhytvaikutteiseksi.

### 3.5.6 Järjestelmän rahoitus

Tulospalkkiot on pystyttävä luonnollisesti myös rahoittamaan. Järjestelmän rahoitus riippuu olennaisesti sen luonteesta. Tässä kappaleessa käsitellään tulospalkkioiden mahdollisia rahoitusmalleja ja niiden olennaisia piirteitä. Hulkko et al. (2002, 153) jakavat tulospalkkauksen rahoitusmallit kolmeen ryhmään:

1. Palkitaan tuloksen tai säästön mukaan (hyödynjako, voitonjako, säästöpalkkio)<sup>15</sup>
2. Palkitaan osin syntyneen tuloksen tai säästön mukaan ja osin budjetoimalla palkkiot
3. Varataan erillinen määräraha koko tulospalkkiolle

Rahoitusrakenteeseen liittyy merkittävällä tavalla kysymys siitä, millä aikavälillä taloudellinen hyöty on euromääräisesti arvioitavissa. Toimintatapojen kehittäminen tuottaa taloudellista hyötyä tai säästöä luultavasti vasta pidemmällä aikavälillä. (Hulkko et al. 2002, 154)

---

<sup>15</sup> Zingheimin ja Schusterin (2000) mukaan kolme tulospalkkioiden päärahoitusmallia ovat goalsharing-, winsharing- ja gainsharing-malli. Tässä tutkimuksessa edellä mainitut mallit oletetaan yhteneväisiksi Hulkon et al. (2002) hyödynjako-, voitonjako- ja säästöpalkkiomallien kanssa.



Ensimmäinen edellä listattu rahoitusmalli perustuu tuloksen tai säästön perusteella palkitsemiseen. Tällöin tulospalkkiojärjestelmän rahoituksen perustana voi toimia puhtaasti yrityksen liiketaloudellinen menestys. Tällaisessa tilanteessa yksittäisten tavoitteiden saavuttamisesta ei seuraa palkkiota, jos päätavoitteeseen ei päästä. Kyseinen rahoitusmalli sopii hyvin voiton jakamiseen, työtyytyväisyyden lisäämiseen ja positiivisen yrityskuvan ylläpitämiseen ja luomiseen, mutta edellyttää luonnollisesti sitä, että yrityksessä on jaettavaa. Vaarana on myös se, että rahoitusmalli ei vaikuta työponnisteluihin, mikäli työntekijät eivät koe voivansa vaikuttaa taloudelliseen tulokseen omalla tai ryhmän työpanoksella. Palkkioiden maksuun voidaan liittää myös kynnysehtoja, esimerkiksi tietyn suuruisen liikevoiton saavuttamisesta. Näiden ehtojen käyttäminen saattaa kuitenkin johtaa ongelmiin, koska niiden viestiminen on erittäin vaikeaa. (Hulkko et al. 2002, 154-156)

Toisena edellä listattu rahoitusmalli edellyttää rahoituksen kokoamista eri lähteistä kuten esimerkiksi voitosta ja osittain järjestelmälle etukäteen varatusta rahoituksesta. Tällaisessa järjestelmässä on myös mahdollista asettaa siihen varatun rahan avulla tavoitteita, joiden saavuttaminen ei vaikuta taloudelliseen menestymiseen mitattavalla aikavälillä. Yhtenä tapana tulospalkkiojärjestelmän rahoittamiseksi tässä mallissa on budjetoidun tason ylittävän voiton tai liiketuloksen ottaminen yhdeksi mittariksi, jolloin tietty osuus palkkiosta on riippuvainen siitä. Toinen mahdollisuus on budjetoida tulospalkkiojärjestelmään tietty summa rahaa ja saavutettu taloudellinen tulos tai säästö voi tällöin toimia kertoimena maksettaville palkkioille. (Hulkko et al. 2002, 157-158)

Kolmas listauksessa esitetty rahoitusmalli edellyttää erillisen määrärahan varaamista tulospalkkioille. Tällainen järjestely mahdollistaa minkä tahansa yrityksessä tärkeinä pidettyjen tavoitteiden käyttämisen tulospalkkiomittareina. Tämä edellyttää tietenkin sitä, että yrityksessä luotetaan mittareissa menestymisen heijastuvan yrityksen menestymiseen. (Hulkko et al. 2002, 159)

## 4 TULOSPALKKIOJÄRJESTELMÄN, BALANCED SCORECARDIN JA RULLAAVAN ENNUSTAMISEN KYTKENTÄ

Tämän kappaleen ensimmäisessä osassa tarkastellaan aikaisempaa teorian tietoa, joka käsittelee BSC:in ja palkitsemisen yhteyttä toisiinsa. Huomionarvoista on se, että BSC:iin liittyvässä lähdekirjallisuudessa puhutaan usein pelkästään palkitsemisesta, mutta tutkijan tulkinnan mukaan useimmat lähteet viittaavat kuitenkin implisiittisesti tulospalkitsemiseen. Kappaleen toisessa osassa tarkastellaan tulospalkitsemisen ja rullaavan ennustamisen yhteyttä. Kolmannessa osassa luodaan malli, jonka avulla kuvataan kaikkien kolmen osajärjestelmän vuorovaikutussuhteita ja yhteyttä liiketoimintastrategiaan.

### 4.1 Tulospalkitseminen ja BSC

Palkitsemisjärjestelmän rakennetta ei juurikaan käsitellä BSC-kirjallisuuden yhteydessä, vaikka palkitsemisjärjestelmän rakenteella on kyky pilata muuten hyvin suunniteltu BSC. (Otley, 1999, 376) Otley'n mukaan selkein esimerkki tästä on tilanne, jossa BSC on otettu käyttöön, mutta palkkiot maksetaan edelleen vanhojen budjettitavoitteiden saavuttamisen perusteella. Otley tarkoittaa oletettavasti tilannetta, jossa vanhat budjetoitavat muuttujat poikkeavat selkeästi BSC:in sisältämistä mittareista. Otley'n mukaan toisesta ääripäästä löytyy organisaatio, joka on vahvistanut sitoutumistaan BSC:iin kytkemällä palkkioiden maksun siihen. Tässä ääripäässä Otley toteaa, että palkkion maksun edellytyksenä on jokaisen mittarin tavoitetaso saavuttaminen, mikä tarkoittaa sitä, että yhdenkin mittarin jääminen tavoitetasostaan tarkoittaa riittämätöntä kokonaissuorituksen tasoa. Vaikka Otley ei suosittelekaan tätä lähestymistapaa, hän toteaa sen olevan kuitenkin yhteneväisempi BSC:in filosofian kanssa. (Otley, 1999)

Mercer-konsulttiyhtiön kyselytutkimuksen mukaan 88 prosenttia 214 suuresta ja keskisuuresta yhtiöstä hyödynsi BSC:ia palkitsemisjärjestelmien toteuttamisen yhteydessä. 67 prosentissa tapauksista BSC:ia hyödynnettiin lyhyen aikavälin kannustinpalkkioiden määrittämisessä.<sup>16</sup>

Zingheim ja Schuster (2000) korostavat, että tehokas yrityksen toimintaa tukeva kokonaispalkitseminen ei ole mahdollista, jos yrityksen suorituksen mittaus ja johtaminen on tehotonta.

<sup>16</sup> Ks. Compensation & Benefits Report June 7, 1999.



Heidän mielestään tehokas kokonaispalkitseminen edellyttää, että yrityksellä on strategiasta ja liiketoiminnasta johdettuja tavoitteita ja, että kehityksestä ja suorituksesta muodostuu palautetta. Samassa yhteydessä Zingheim ja Schuster mainitsevatkin BSC:in mahdollisena formaalina järjestelmänä näiden kahden osa-alueen toteuttamiseen. (Zingheim ja Schuster, 2000, 66-68)

#### **4.1.1 Kaplan ja Nortonin näkemys BSC:in ja palkitsemisjärjestelmien kytkennästä**

Kaplan ja Nortonin (1996b, 218-219) mukaan yritykset ovat monesti varovaisia kytkiessään palkitsemisjärjestelmiään BSC:iin. Tämä johtuu monesti siitä, että BSC:in käyttöönoton jälkeen ei voida olla vielä täysin varmoja siitä, että BSC:in mittarit on valittu oikein. Toisena ongelmana Kaplan ja Norton esittävät sen tilanteen, jossa palkkion maksu perustuu BSC-mittarien painottamiseen prosenttiosuuksilla. Tähän tarjotaan ratkaisuksi edellä mainittua minimitalvoitetason määrittämistä jokaiselle mittarille.

Ylemmän tason johtajien kohdalla joudutaan monesti käyttämään subjektiivisia palkkionmaksuperusteita, koska syntyneet tulokset saattavat monesti olla osittain heidän vaikutusmahdollisuuksiensa ulkopuolella. Tällöin olisi tärkeää palkita johtajia heidän kykyjensä, tehokkuuden ja päätöksenteon laadun perusteella. Näiden tekijöiden mittaaminen on kuitenkin monesti vaikeaa. Kaplan ja Norton toteavat BSC:in lisäävän paremmin tietoa liiketoimintayksikköjen johtajien kyvyistä, tehokkuudesta ja päätöksenteon laadusta verrattuna pelkkien taloudellisten mittarien tuottamaan tietoon. Tämä johtuu siitä, että ylin johto ja liiketoimintayksiköiden johtajat pystyvät paremmin käymään keskustelua tavoitteista, mittareista ja toteutuneiden tulosten ja tavoitteiden erosta niissä yhtiöissä, jotka hylkäävät kaavamaiset (formula-based) palkkiojärjestelmät. Tällöin subjektiiviset arvioinnit ovat vähemmän herkkiä pelaamiselle (game playing), jota tavataan kaavamaisissa palkitsemisjärjestelmissä. (Kaplan ja Norton, 1996b, 220)

Myös Kaplan ja Norton ottavat huomioon palkitsemisen motivaatiovaikutuksen. He toteavat, että ulkoinen motivaatio, joka liittyy työntekijän palkitsemiseen, on tärkeää. Palkitsemisen ja tunnustusten tulisi liittyä liiketoimintayksikön ja yrityksen tavoitteiden saavuttamiseen. Kaplanin ja Nortonin mukaan sisäistä motivaatiota voi olla olemassa, kun työntekijöiden henkilökohtaiset tavoitteet ja toimet ovat yhdenmukaisia liiketoimintayksikön tavoitteiden ja mitta-

reiden kanssa. Sisäisesti motivoituneet henkilöt ovat sisäistäneet organisaation tavoitteet ja pyrkivät saavuttamaan ne silloinkin, kun niitä ei ole sidottu palkkioihin. (Kaplan ja Norton, 1996b, 221)

Kaplan ja Norton (2001, 253-255) esittelevät Hay Groupin tekemää kyselytutkimusta, jossa todettiin, että palkitsemisjärjestelmän ymmärtäminen ja hyväksyminen riippui suurelta osin siitä, oliko suunnittelu tapahtunut useista toiminnoista koottujen henkilöiden ryhmän toimesta. Yhtiöt eivät halunneet, että työntekijät näkisivät palkitsemisjärjestelmän henkilöstöhallinnon aloitteena. Myös aktiivinen, tehokas ja jatkuva viestiminen nähtiin kriittisenä palkitsemisjärjestelmän menestyksen kannalta.

Palkitseminen on voimakas keino ihmisten huomion kiinnittämiseksi yrityksen ja liiketoimintayksikön tavoitteisiin. BSC:in ja palkitsemisjärjestelmän kytkennällä on kaksi tärkeää roolia: työntekijöiden huomion kiinnittäminen mittareihin, jotka ovat strategian kannalta kriittisimpiä, ja työntekijöiden ulkoisen motivaation kasvattaminen palkitsemalla heitä omien ja organisaation tavoitteiden saavuttamisesta. (Kaplan ja Norton, 2001, 255)

Kaplan ja Norton (2001, 265-266) tuovat esiin viisi palkitsemisjärjestelmän ja BSC:in kytke-  
misessä huomioitavaa tekijää:

1. Käyttöönoton nopeus
2. Objektiiviset vs. subjektiiviset mittarit
3. Mittareiden määrä
4. Tiimipalkkio vs. henkilökohtainen palkkio
5. Järjestelmän päivitysten tiheys

Viivästetyn käyttöönoton puolesta puhuu kolme tekijää. Puolella vuodella tai vuodella viivästetyn kytkennän hyöty voi ensinnäkin olla se, että tässä ajassa voidaan varmistua siitä, että strategian johtaminen mittareihin on onnistunut. Toinen syy viivästymiselle voi olla se, että kaikista luoduista mittareista ei ole olemassa vielä dataa, jolloin mittaristo on vielä epätasapainossa. Kolmas syy voi olla ylimmän johdon halu varmistua siitä, että alemman tason johtajat eivät saavuta BSC:in tavoitteita keinoilla, jotka tuottavat tuloksia lyhyellä tähtäimellä, mutta samalla heikentävät mahdollisuutta saavuttaa pitkän tähtäimen tavoitteita. Tämä saattaa



aiheutua tilanteesta, jossa BSC:in mittarit eivät ole strategian täydellisiä surrogaatteja. (Kaplan ja Norton, 2001, 266-267)

Useat johtajat ovat painottaneet sitä, että mittareiden tulee olla objektiivisia ja tuloksiin pohjautuvia eikä tehtäviä ja toimintoja mittaavia. Esimerkkinä on tilanne, jossa asiakkaiden tyytyväisyyden sijasta tulisi mitata ennemmin sen ilmenemistä uusintaostoina, uusien tuotteiden ja palveluiden ostona ja uusien asiakkaiden saamisena vanhojen asiakkaiden suositusten perusteella. (Kaplan ja Norton, 2001, 267)

Monet johtajista argumentoivat, että palkitsemisjärjestelmän tulisi sisältää vain neljästä seitsemään mittaria, koska suurempi määrä mittareita tekisi järjestelmän vaikeammin ymmärrettäväksi. Monet yhtiöt ovatkin poimineet järjestelmään vain osan mittareista kasvattaakseen fokusta ja vähentääkseen järjestelmän sekavuutta. (Kaplan ja Norton, 2001, 268)

Tiimipohjainen palkitseminen rohkaisee yhteistyöhön ja ryhmäperusteiseen ongelmanratkaisuun. Toisaalta tällöin saattaa muodostua ns. vapaamatkustajaongelma, jossa tiiminjäsen ei saa hyötyä omista aloitteistaan ja toimistaan ja samalla hyötyy muiden tiimijäsenten hyvistä ajatuksista ja ahkeruudesta, mikä aiheuttaa heille yllykkeen löysäilyyn. Yksilöllinen palkitseminen voi kuitenkin tulla kyseeseen henkilökohtaisen myyntityön ja tuoteinnovaatioiden yhteydessä, joissa yksilöltä vaaditaan omistautumista ja erinomaisuutta. (Kaplan ja Norton, 2001, 269) Kaplan ja Norton eivät anna vastausta siihen tulisiko palkita tiimejä vai yksilöitä. Heidän lähestymistapansa vaikuttaakin olevan kontingenssiteorian mukainen, jolloin sopiva tapa valitaan vallitsevien olosuhteiden perusteella.

Nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä voi olla tarpeen muuttaa BSC:in kokoonpanoa ja tämä saattaa samalla vaikeuttaa palkitsemisjärjestelmän toimintaa, koska sen muuttaminen kesken kaiken voi olla vaikeampaa kuin itse BSC:in muuttaminen. Nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä voi olla tarpeen kytkeä palkitseminen esimerkiksi pitkän aikavälin taloudelliseen suorituskyykyyn, kuten esimerkiksi pörssikurssiin tai pitkän aikavälin EVA:an. (Kaplan ja Norton, 2001, 270)

#### **4.1.2 Palkitsemisen ja toivotun käyttäytymisen epäjohdonmukaisuus**

Epstein ja Manzoni (1998, 200) käsittelevät lyhyesti palkitsemisen kytkemistä BSC:iin Tableau de Bordia (suorituskykypyramidi) ja BSC:ia vertailevassa tutkimuksessaan. He suhtautuvat epäilevästi tilanteisiin, joissa yritys palkitsee vain taloudellisen suorituksen perusteella ja pyrkii kuitenkin painottamaan BSC:in laajempaa näkemystä. Epstein ja Manzoni myöntävät kuitenkin, että hidas palkitsemisen kytkeminen BSC:iin voi olla perusteltua, koska muutosvastarinta on heidän mukaansa voimakkaampaa muutettaessa palkitsemisjärjestelmää samalla, kun BSC:ia kehitetään. Epstein ja Manzoni havainnollistavat ongelmaa seuraavalla yritysesimerkillä. Heidän tutkimansa yritys pyrki painostamaan johtajiaan kiinnittämään enemmän huomiota asiakastyytyväisyyteen. Vaikka johtajat eivät kiistäneet asian olennaisuutta, he olivat kuitenkin turhautuneita, koska heitä palkittiin edelleen pelkän menneisyyteen perustuvan taloudellisen suorituksen perusteella. Ylin johto ei ollut sillä hetkellä halukas kytkemään palkitsemista asiakastyytyväisyyteen, koska heillä ei ollut vielä riittävän luotettavia ja riittäviä asiakastyytyväisyysmittareita.

Epstein ja Manzoni viittaavat myös Kerrin (1975) tekemään tutkimukseen, jossa tutkittiin palkitsemisen ja toivotun käyttäytymisen epäjohdonmukaisuutta. Kerrin tutkimuksessa esiteltiin kaksi yritystä, joiden ongelmana oli epätoivotun käyttäytymisen ilmeneminen. Epätoivottu käyttäytyminen ilmeni, koska yhtiöiden työntekijöitä palkittiin erilaisesta käyttäytymisestä kuin mitä yritys heiltä loppujen lopuksi toivoi.

Toisaalta Tuomela (2005, 311) argumentoi, että palkkioiden vaikutus saattaa olla vähemmän olennainen sellaisessa tilanteessa, jossa palkittavat ovat itse saaneet kehittää mittareita, joita he käyttävät oppimisen ja strategisen päätöksenteon tukena. Tällöin johtajia voitaisiin palkita taloudellisten tulosten perusteella, koska heillä ei olisi mitään syytä jättää muita tuloskortin mittareita huomioimatta. (Tuomela, 2005)

#### **4.1.3 Strategiatietoisuus ja toiminnan keskittäminen olennaisiin tekijöihin**

Ittnerin ja Larckerin (2002) tutkimuksessa havaittiin, että tutkittavat yritykset sisällyttivät työntekijöiden palkitsemisjärjestelmään sekä taloudellisia että ei-taloudellisia mittareita, jos palkitsemisjärjestelmän käyttöönoton tavoitteena oli organisaation muutos, joka sisälsi muun



muassa tavoitteen lisätä työntekijöiden tietoisuutta yksikön tavoitteista. Muita tavoitteita edellä mainitussa tapauksessa olivat sisäiseen yrittäjyyteen rohkaiseminen, tiimityön kasvattaminen ja työilmapiirin parantaminen. Tutkimuksessa ei kuitenkaan otettu selvää palkitsemisjärjestelmässä käytettyjen mittareiden painotuksista.

Ittner ja Larcker muodostivat myös toisen jaottelun perinteisen ei-taloudelliset ja taloudelliset mittarit jaottelun tilalle. Tässä vaihtoehtoisessa mittarivalikoiman jaottelussa Ittner ja Larcker muodostivat kolme ryhmää: työntekijä-, business unit - ja voittoperusteiset mittarit.<sup>17</sup> Näistä kolmesta ryhmästä palkitsemisjärjestelmien mittareiden koostumus oli tutkituissa yrityksissä, organisaatiomuutoksen ollessa tavoitteena, joko työntekijä- tai business unit –perusteinen, mutta ei voittoperusteinen. Ittnerin ja Larckerin tutkimuksen viesti oli siis se, että yritykset luottavat ei-taloudellisten ja taloudellisten mittarien käyttämiseen palkitsemisjärjestelmissä, kun halutaan viestiä yksikön tavoitteita työntekijöille.

Watson Wyatt –konsulttiyrityksen, Cranfield School of Management -yliopiston ja Worldat-Work-yhdistyksen (2004) yhteistyössä tekemän tutkimuksen tavoitteina oli selvittää johdon palkitsemisjärjestelmien kytkentää suorituksenmittausjärjestelmiin, kuten esimerkiksi Balanced scorecardiin. Tutkimus suoritettiin Iso-Britanniassa ja siihen osallistui 159 erikokoista yritystä. Tutkimustulosten mukaan yrityksissä koettiin kytkennän parantaneen toiminnan keskittymistä strategian kannalta olennaisiin tekijöihin (focus) ja strategisten tavoitteiden ymmärrystä. Tutkimuksen mukaan kytkennän vaikutus johtajien ulkoiseen motivaatioon oli kuitenkin vähemmän merkityksellinen.

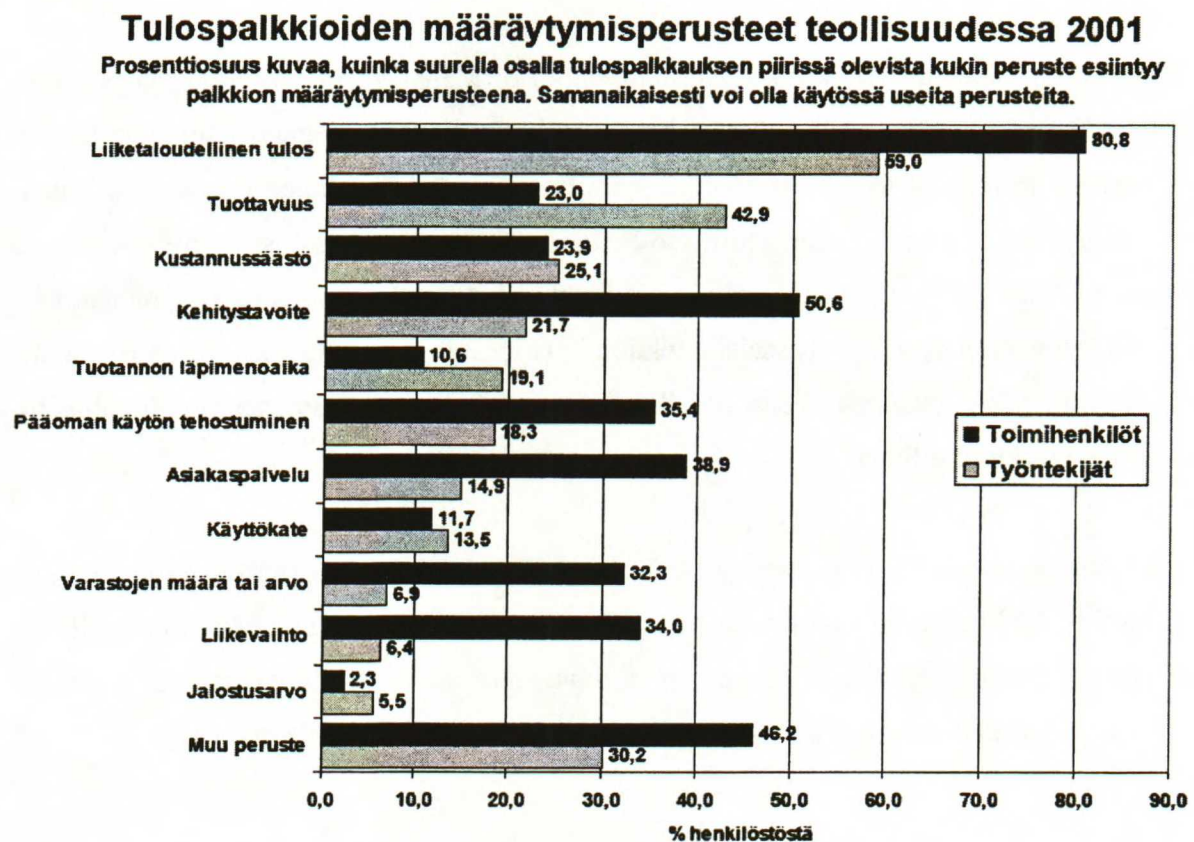
Myös Malmi et al. (2002, 134) puhuvat sen puolesta, että palkitsemisjärjestelmä tulisi kytkeä BSC:iin, jos BSC:in käyttöönoton tavoitteena on strategian toimeenpano ja organisaatiolla on olemassa palkitsemisjärjestelmä. Malmin et al. mukaan on vaikea kuvitella, että ihmiset mieltäisivät strategiset tavoitteet tärkeiksi, jos niitä ei olisi sidottu palkitsemiseen.

---

<sup>17</sup> Työntekijäperusteisten mittareiden sisältö: turvallisuus, paikallaolo ja tuottavuus. Business unit –perusteisten mittareiden sisältö: lähes poikkeuksetta kirjanpidon mittareita. Voittoperusteisten mittareiden sisältö: suurelta osin kustannus-, volyymi- ja laatumittareita

## 4.2 Tulospalkitseminen ja rullaava ennustaminen

Yhtenä olennaisena tekijänä rullaavissa ennusteissa voidaan pitää ennustettavia muuttujia. Kuten Hope ja Fraser (2003, 215) esittävät, ne ovat useimmiten myynti, kustannukset ja kasviritrat. Myös tulospalkkiot määräytyvät usein joko suoraan tai epäsuoraan näiden tekijöiden perusteella. Vuonna 2001 Suomen teollisuuden tulospalkitsemisen piirissä olleista toimihenkilöistä tulospalkkio määräytyi 80,8 prosentilla ainakin osittain liikeloudellisen tuloksen perusteella (ks. Kuva 11 alla). Lisäksi muun muassa liikevaihto nousi kohtuullisen yleiseksi määräytymisperusteeksi toimihenkilötasolla. Kustannussäästö oli määräytymisperusteena noin neljänneksellä sekä toimihenkilöistä että työntekijöistä. Edellä mainittu tukee käsitystä siitä, että tulospalkkiojärjestelmän ja rullaavien ennusteiden välistä suhdetta ei kannata jättää huomioimatta.

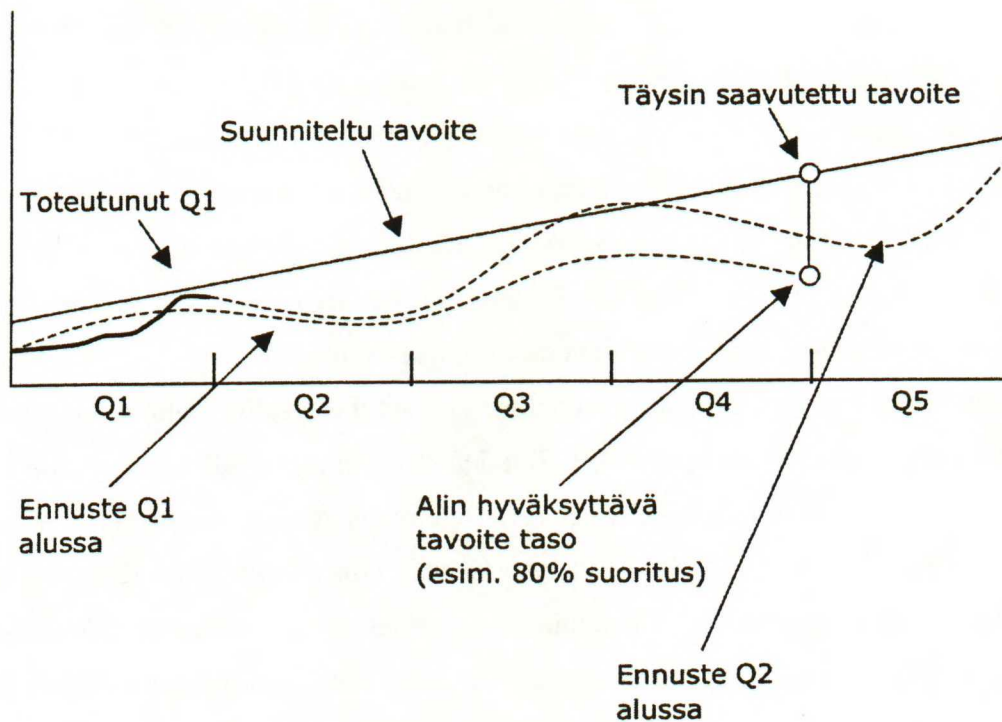


Kuva 11. Teollisuus ja Työnantajat, Strateginen palkitseminen käytännössä -esitys (Hakonen, 2003)

Palkitsemisen ja rullaavien ennusteiden välillä löytyy merkittävä yhteys myös odotusarvoteoriaa tarkasteltaessa. Odotusarvoteorian yksi perustekijä on odotusarvo siitä, että toiminta johtaa tiettyyn lopputulokseen (eng. line of sight). Rullaavien ennusteiden voidaan ajatella tuot-



tavan tietoa suoritettujen tai suoritettavien toimien mahdollisista vaikutuksista. Kiinnostuksen kohteena on siis ennakoitu tulevaisuuden kehitys, jonka perusteella voidaan esimerkiksi alhaisen ja tavoitteiden alle jäävän myyntiennusteen takia tehdä päätös ylimääräisistä markkinointipanostuksista. Tämän ajatuksen pohjalta voidaan argumentoida, että odotusarvoteorian mukainen toiminnan ja lopputuloksen välinen yhteys muodostuu selkeämmäksi. Havainnollistetaan ajatusta esimerkin avulla (ks. Kuva 12). Esimerkissä johtaja päättää Q1-kauden alussa tehdä päätöksen esimerkiksi ylimääräisestä markkinointipanostuksesta, koska sen hetken ennusteen mukaan vuoden lopun tulos jää alimmalle hyväksytylle tasolle. Tällöin suoritus ei esimerkin tapauksessa tuottaisi tulospalkkioita. Kauden vaihtuessa, eli Q2-kauden alussa ja markkinointipanostuksen jälkeen, johtaja näkee, että toteutunut myynti on ylittänyt vanhan ennusteen menneellä kaudella. Lisäksi uusi ennuste kertoo, että myynti tulisi täten kehittymään yli vuotuisen tavoitteen alarajan. Täten johtaja saa tukea sille käsitykselle, että markkinointipanostus on ollut myynnin kannalta tuottoisa. Odotusarvoteoriaan nojaten johtajan motivaation tulisi kasvaa, koska rullaava ennuste ekstrapoloi panostuksista aiheutuneen kehityksen odotusarvoksi koko ennustejakson tuloksesta ja muodostaa täten odotuksen tulospalkkion saavuttamisesta. Esimerkin taustaolettamuksena on myös se, että johtajan käytettävissä olevat resurssit ovat rajalliset.



Kuva 12. Esimerkki rullaavasta ennusteesta

On kuitenkin huomioitava, että motivointivaikutuksen vahvistuminen ei välttämättä johda parempaan suoritukseen. Tällöin puhutaan esimerkiksi tilanteesta, jossa ennakkoon asetetut tavoitteet näyttävät poikkeuksellisen vaikeilta ennusteiden perusteella. Tällöin on todennäköistä, että työntekijä ei enää pyri nostamaan suorituskyykyään. (ks. esim. Locke ja Latham, 1990, 27-28). Kappaleessa 2.2 mainittu ennusteisiin mahdollisesti sisältyvä inhimillinen syöte voi olla yksi keino vähentää tämän tyyppisen ongelman vaikutuksia motivaatioon. Ennusteita on esimerkiksi täysin mahdollista nostaa ylemmäs, jotta tavoitteiden saavuttaminen näyttäisi todennäköisemmältä. Esimerkiksi Parmenter (2005) toteaa, että kulloisenkin ennusteen tulisi sopia aina vuotuisen tavoitteen ala- ja ylärajan (goalposts) väliin. Tällöin tulee varmastikin löytää tasapaino ennusteiden luotettavuuden uhraamisen ja motivointivaikutuksen huomioimisen välillä. Luotettavuuden huomattava heikkeneminen johtaa todennäköisesti ennusteiden toimimattomuuteen ohjausvälineenä. Inhimillisen syötteen hyödyntäminen edellyttää tällaisessa tilanteessa varmasti sitä, että ennusteen laadinta ei ole palkittavan vastuulla tai vaikutuksen piirissä. Lisäksi oletuksena on, että tavoitteet ovat kiinteät ja ennakkoon asetetut.

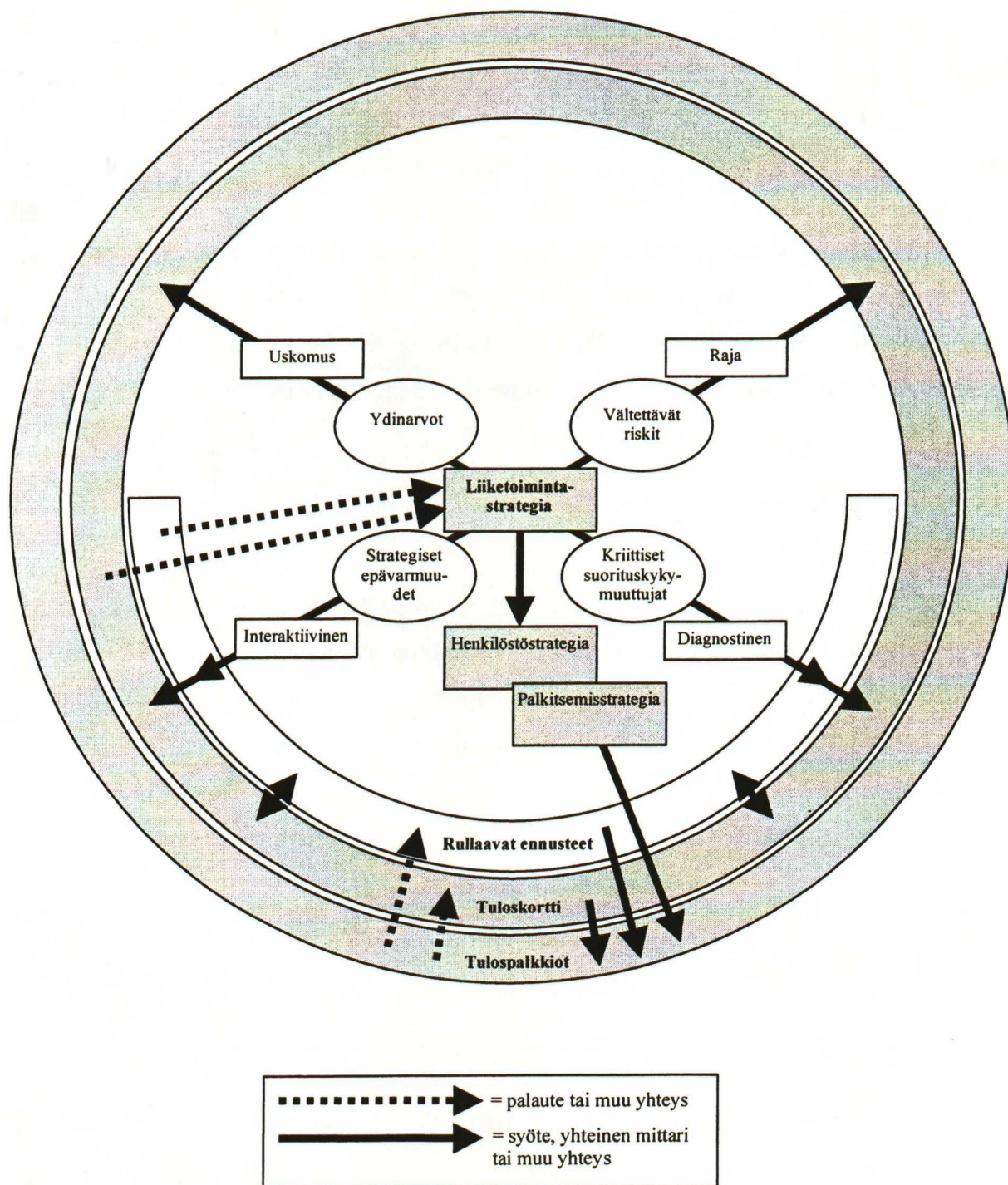
Käytännössä esimerkiksi itävaltalainen Borealis-yhtiö onnistui vähentämään numeroilla pelaamista (gaming the numbers) ja lisäämään toiminnan joustavuutta eriyttämällä rullaavan ennustejärjestelmän sekä tavoiteasetannasta että tulospalkitsemisesta. Borealis-yhtiö siirtyi



täysin jälkikäteen tapahtuvaan suorituksenarviointiin ja siihen perustuvaan tulospalkitsemiseen. (Daum et al., 2005) Parmenterin (2005) vastakkaisen näkemyksen mukaan rullaavien ennusteiden tavoitteena on kuitenkin toimia vuotuisten tavoitearvojen asettajana. Tällöin ennusteiden luotettavuus ja tavoitteen ala- ja ylärajan eron suuruus vaikuttaa mahdollisesti tulospalkkioiden uskottavuuteen. On mahdollista, että heikon ennustettavuuden omaava mittari saattaa osoittautua huonoksi tulospalkkion määräytymisperusteeksi. Tämä johtuu siitä, että palkittava ei voi välttämättä luottaa kykyynsä vaikuttaa mittarin kehitykseen. Tämä johtaa odotusarvoteorian perusteella tulospalkkioiden heikkoon motivaatiovaikutukseen. Tosin kyseisessä tilanteessa voidaan kyseenalaistaa ennusteen käyttö ohjaustarkoituksessa.

#### **4.3 Yhteenveto ja malli**

Kuva 13 esittää tässä tutkimuksessa muodostettua tulospalkkiojärjestelmän, Balanced scorecardin ja rullaavan ennustamisjärjestelmän vuorovaikutusmallia. Seuraavaksi käydään läpi yhteenvetona edellä käsiteltyä BSC:in, rullaavien ennusteiden ja tulospalkkioiden kytkennän teoriaa, jonka perusteella esitellään mallin olennaisia vuorovaikutustekijöitä.



Kuva 13. Vuorovaikutusmalli

Mallin lähtökohtana on käytetty Simonsin (1990, 1995) luomaa kontrollikeinojen jaottelun viitekehystä. Mallin etuna on, että se eriyttää strategian formuloinnin itse kontrollikeinoista ja tarjoaa keinon tarkastella kontrollikeinojen vaikutusta liiketoimintastrategiaan. Tuomelan (2005) mukaan BSC-järjestelmä voi muodostua sellaiseksi, että se toteuttaa kaikkia Simonsin viitekehysten kontrollikeinoja. Tästä syystä BSC (Kuvassa 13 Tulokortti) esitetään kehänä Simonsin mallin ympärillä. Rullaava ennustaminen on teorian mukaan tulkittavissa ensisijai-



sesti interaktiiviseksi ohjausjärjestelmäksi, mutta toisaalta se saattaa toimia myös diagnosti- sessa roolissa, jos ennustettavat muuttujat pysyvät vakaina ja tavoitteet saavutetaan. Tällaisessa tilanteessa strategiset epävarmuustekijät eivät siis näytä toteutuvan ja voidaan ajatella, että järjestelmän tuottava informaatio ei aiheuta esimerkiksi strategian uudelleen formulointia. Toisin sanoen sekä BSC:in ja rullaavien ennusteiden rooli toiminnan ohjauksessa vaihtelee tilanteen mukaan. Asiaa voidaan myös ajatella yksittäisten mittarien kannalta. Jotkut mittarit voivat olla erittäin tärkeitä strategisten epävarmuustekijöiden havaitsemisen kannalta, kun taas toiset saattavat edustaa pikemminkin diagnostista roolia. Tutkijan mielestä etenkin inter- aktiivisten mittarien tulisi olla edustettuna BSC:in lisäksi myös rullaavissa ennusteissa. Tämä siitä huolimatta, että teorian mukaan perinteiset rullaavat ennusteet ennustavat ylätasen muut- tujia kuten esimerkiksi myyntiä ja kuluja (ks. esim. Hope ja Fraser, 2003). Edellä mainitun perusteella rullaava ennustaminen on esitetty mallissa puolikaarena eikä se täten oletusarvoi- sesti sisällä uskomus- tai rajoitejärjestelmän piirteitä kuten BSC-järjestelmä. Järjestelmien interaktiivista roolia kuvataan vuorovaikutusmallissa tulokortista ja rullaavista ennusteista liiketoimintastrategiaan etenevillä katkoviivanuolilla.

BSC-mittaristo muodostuu mallissa siis liiketoimintastrategian perusteella toteuttaen kaikkia neljästä Simonsin (1990, 1995) kontrollikeinoista. Rullaavat ennusteet muodostuvat mallissa sekä ylätasen muuttujista että mahdollisista liiketoimintastrategiaa paremmin kuvaavia muut- tujista. Tällöin rullaavat ennusteet edustavat ensisijaisesti interaktiivista ja diagnostista roolia. Molemmissa järjestelmissä voi edellä mainitun tavoin mahdollisesti ilmetä samoja muuttujia.

Tulospalkkiojärjestelmän tärkeimmät osatekijät saadaan mallissa rullaavista ennusteista, BSC-järjestelmästä ja palkitsemisstrategiasta, joka on puolestaan johdettu liiketoiminta- ja henkilöstöstrategiasta. Aikaisemmissa kappaleissa osoitettiin, että tehokas suorituksen mittaus ja johtaminen ovat edellytyksiä toimivalle kokonaispalkitsemiselle (Zingheim ja Schuster, 2000). Lisäksi todettiin, että BSC:in ja tulospalkitsemisen toteuttaminen ilman riittävää yh- denmukaisuutta ja suunnittelua saattaa heikentää molempien järjestelmien toimivuutta (Otley, 1999). Toimivan tulospalkkiojärjestelmän ja BSC:in kytkennän todettiin kiinnittävän palkitta- vien huomion tehokkaasti organisaation tavoitteisiin ja kasvattavan heidän motivaatiotaan (Kaplan ja Norton, 2001; ks. myös Ittner ja Larcker, 2002 ja Malmi et al., 2002). Nämä ovat kaksi tulospalkkiojärjestelmälle tärkeintä tavoitetta, joiden toteutumisen vuorovaikutusta ku- vataan vuorovaikutusmallin tulospalkkioista tulokorttiin etenevällä katkoviivanuolella. Tut- kijan mielestä on kuitenkin huomioitava, että BSC:ia korostava tulospalkitseminen saattaa



positiivisten vaikutusten lisäksi myös korostaa liikaa pelkkää BSC-mittaristoa, jolloin esimerkiksi muita operatiivisesti ja strategisesti tärkeitä tekijöitä saatetaan jättää huomioimatta. Tämä riski tulee minimoida muilla kontrollijärjestelmillä tai ottamalla niitä mahdollisuuksien mukaan tulospalkitsemisen osatekijöiksi.

Edellä mainittujen BSC:in ja tulospalkkiojärjestelmän kytkennän tavoitteista muodostuvien hyötyjen lisäksi tärkeitä tekijöitä ovat muun muassa tulospalkkiojärjestelmän suhde muihin palkitsemisjärjestelmiin ja tulospalkkiojärjestelmän rakenne. Lisäksi on tärkeää huomioida tulospalkkiojärjestelmän vaikutus, kun tarkastellaan kokonaisuudessaan yrityksen kontrollijärjestelmien keskinäistä tasapainoa. Vaikka tässä tutkimuksessa ei käsitellä varsinaista tulospalkkiojärjestelmän käyttöönottoprosessia, on myös tärkeää ymmärtää järjestelmää käyttävien ja sen kohteena olevien ihmisten osallistamisen merkitys hankkeen onnistumiselle. Mitä suurempi määrä henkilöitä osallistuu hankkeen toteuttamiseen sitä tärkeämmäksi muodostuu tehokas hankkeen projektointi (Hulkko et al. 2002, 98-99). Lisäksi viestinnän tulisi olla tehokasta sekä hankkeen aikana että käyttöönoton jälkeen.

Seuraavaksi tarkastellaan tulospalkkiojärjestelmän rakenteen vuorovaikutussuhteita BSC:iin ja rullaaviin ennusteisiin. Olennaisimmat tekijät tulospalkkiojärjestelmän rakenteessa olivat: mittarien valinta, mittaustason valinta, palkkion suhteuttaminen tulokseen, mittarien painotukset, palkitsemisen kohteen valinta, bonuspankin rakenne ja järjestelmän rahoitus.

#### Mittarien valinta, mitta- ja palkitsemistason valinta

Kuten aikaisemmin käytiin läpi, yritykset voivat valita tulospalkkiojärjestelmän perustaksi hyvin erilaisia mittareita. Ne mittarit, joihin johto haluaa kiinnittää palkittavien huomion, tulisi ottaa ensisijaisesti mukaan tulospalkkioperusteisiin. Vastapainona joudutaan miettimään, kuinka monimutkaiseksi järjestelmä muodostuu, jos mittarien määrä kasvaa suureksi. Kaplanin ja Nortonin (2001) mukaan palkitsemisjärjestelmän tulisi sisältää neljästä seitsemään mittaria.

Jos tulospalkkiot kytketään ylätason taloudellisiin tavoitteisiin kuten esimerkiksi yhtiön liike-tulokseen, strategiaa voidaan haluttaessa muuttaa riippumatta tulospalkkiojärjestelmästä. Ylä-tason mittarit voidaan toisaalta kokea palkittavien keskuudessa huonoiksi, jos niihin ei pystytäkään vaikuttamaan selkeästi omalla työllä. Vaihtoehtoisesti, jos palkitseminen kytketään ensisijaisesti alemman tason ja esimerkiksi yksilötason helposti vaikutettaviin operatiivisiin mittareihin.



hin, tulospalkkiojärjestelmän muuttaminen ja strategisen muutoksen toteuttaminen saattaa tulla vaikeammaksi. Tämä tulospalkkiojärjestelmän vaikutus strategiseen ohjaukseen on yksi merkittävistä vuorovaikutusmallin vuorovaikutustekijöistä ja se saattaa vaikuttaa BSC:in toimivuuteen. Edellä mainittua vuorovaikutustekijää kuvataan mallissa sekä tulospalkkioista tuloskorttiin että tuloskortista liiketoimintastrategiaan etenevällä katkoviiivanuolilla. Lisäksi liiallinen huomion kiinnittyminen tiettyihin tekijöihin saattaa vaikeuttaa toimintaympäristössä tapahtuvien muutosten havaitsemista. Kaikissa tapauksissa viestinnän ja koulutuksen merkitys korostuu järjestelmän toimivuutta edesauttavana tekijänä.

Vaikutettavuuden periaatteen mukaan tulisi toisaalta pyrkiä palkitsemaan mahdollisuuksien mukaan yksilötason suorituksesta esimerkiksi ryhmäpalkkioiden sijaan. Tällöin motivaatiovaikutus paranee. Tässäkin yhteydessä tulee huomioda kustannustehokkuus, koska mittauskustannukset ja järjestelmän kustannukset kasvavat sitä suuremmiksi mitä lähemmäs yksilötason siirrytään. Toisaalta voi olla myös vaikeampaa suorittaa yksilötason palkitsemista esimerkiksi tukifunktioissa, joissa ei yleensä synny tuottoja vaan pelkkiä kustannuksia. Vastaavasti esimerkiksi myyntitoiminnan kohdalla on helpompi mitata ja palkita yksilötason suoritusta. Kaikissa tilanteissa tulee kuitenkin ottaa huomioon myös organisaatiokulttuurin vaikutus palkitsemiskohteen valintaan. Kulloisessakin tilanteessa tulee miettiä, halutaanko tukea ryhmätyötä vai yksilösuorituksia.

#### Palkkion suhteuttaminen tulokseen

Mallin lähtökohtana on oletus siitä, että tulospalkitseminen on suhteutettu lineaarisesti saavutettuihin tuloksiin. Tällöin järjestelmältä voidaan odottaa motivoinnin kannalta parhaita tuloksia. Lisäksi oletuksena on, että tavoitteet ovat pääsääntöisesti ennalta määrättyjä. Palkkioille voi olla myös perusteltua asettaa ala- ja ylärajat. Palkittavilla tulisi lisäksi olla realistiset mahdollisuudet esimerkiksi tulospalkkioiden minimitasoon saavuttamiseen yhtiön kannattavuuden ja kustannustehokkuuden puitteissa. Muutoin tulospalkkiojärjestelmän motivaatiovaikutus minimoituu. Toisaalta tulee myös huomioda mahdollinen bonuspankin saldoa pienentävä vaikutus, jos suoritus jää reilusti alle tavoitetason. Palkkioiden yläraja tulee myös olla riittävä, jotta motivaatiovaikutuksesta saadaan täysi hyöty irti. Etenkin taloudellisten mittarien kohdalla tulisi varmistaa, että palkittavat hyötyvät reilusti yli odotusten menevästä kehityksestä. Lineaarisen mallin olennainen osa on siis kulmakerroin, jonka mukaan palkkiota kertyy suhteessa suorituskyykyyn. Organisaatio voi vaihtoehtoisesti myös mahdollisuuksien puitteissa luopua



etukäteen asetetuista tavoitteista palkitsemisessaan ja palkita esimerkiksi suhteellisesta suorituskyvystä esimerkiksi kilpailijoihin nähden.

Rullaavat ennusteet tukevat muun muassa tavoiteasetantaa ja tavoitetasojen tarkistamista realistisempaan suuntaan, kun toimintaympäristössä tapahtuu muutoksia. Tällöin tulospalkkiojärjestelmään voidaan tehdä tavoitetasojen korjauksia, joiden myötä tulospalkkiojärjestelmän motivoiva ja toimintaa ohjaava vaikutus säilytetään ulkoisista muutoksista riippumatta. Tämä on tutkijan mielestä yksi suurimmista rullaavaan ennustamisen ja tulospalkkiojärjestelmän vuorovaikutuksesta aiheutuvista hyödyistä. Toisaalta on pyrittävä ennaltaehkäisemään mahdollista tavoitteilla pelaamista varmistamalla ennusteiden oikeellisuus. Ennusteiden oikeellisuuteen voidaan pyrkiä muun muassa minimoimalla ennusteiden muodostamisprosessin inhimillisen syötteen negatiivisia vaikutuksia. Yksi keino voi olla myös se, että palkittavat pidetään erillään ennustamisprosessista. Pahimmassa tapauksessa tulospalkkiojärjestelmä saattaa tutkijan mielestä heikentää rullaavien ennusteiden luotettavuutta ja muuta tavoiteasetantaa. Tämä vuorovaikutuksen mahdollisuus on kuvattu vuorovaikutusmallissa tulospalkkioista rullaaviin ennusteisiin etenevällä katkoviivanuolella. Kyseisen yhteyden vaikutusta tulisi pyrkiä minimoimaan.

#### Mittarien painotukset

Johto voi halutessaan viestittää palkittaville eri suoritusmittarien suhteellista tärkeyttä valitsemalla tulospalkkiojärjestelmän perusteissa erisuuruisia painotuksia järjestelmän eri mittareille. Tällöin esimerkiksi BSC:in kohdalla voidaan korostaa taloudellisia mittareita, jos mittariston muiden näkökulmien mittarien syy-seuraussuhde talousnäkökulman mittareihin koetaan epävarmaksi. Tällainen tilanne saattaa muodostua esimerkiksi uuden BSC:in käyttöönoton yhteydessä. Operatiivisia mittareita voidaan puolestaan painottaa enemmän esimerkiksi silloin, kun BSC:in syy-seuraussuhteet ovat todettu käytännössä toimiviksi.

#### Bonuspankin rakenne ja järjestelmän rahoitus

Bonuspankin käyttö tulospalkkiojärjestelmän yhteydessä tukee hyvin tavoitetta minimoida lyhytnäköisyyden ongelmaa yhtiön toiminnassa. Lyhytnäköisyyden ongelman minimointihan oli myös eräs BSC:in tavoitteista. Toisin sanoen, bonuspankin tavoitteena on viestittää palkittaville kestävän kehityksen tärkeydestä. Olennaisinta itse bonuspankin rakenteessa ovat saldon muodostavan tulospalkkiojärjestelmän perusteet, kausittain ulos maksettavan osuuden suuruus saldosta ja negatiivisen saldon salliminen. Bonuspankki pienentää tulospalkkiojärjes-



telmän taloudellisen kannattavuuden riskiä, jos osoittautuu, että palkkioperusteet ovat olleet huonosti toimivia esimerkiksi väärin ennusteiden tai yllättävien ja hetkellisten ulkoisten muutosten takia.

Tulospalkkiojärjestelmän rahoituksesta voidaan todeta, että on ensisijaisen tärkeää varmistaa järjestelmän kustannustehokkuus. Tämä varmistuu luonnollisesti parhaiten määrittämällä järjestelmän perusteet sellaisiksi, että ne tukeutuvat taloudellisen suorituskyvyn positiiviseen kehittymiseen. Tässä kohdassa BSC on jälleen olennaisessa roolissa. Jos palkitaan pääsääntöisesti taloudellisen näkökulman mittarien perusteella, tulospalkkiojärjestelmä rahoittaa pitkälti itseään. Toisaalta, jos painotetaan operatiivisia mittareita, saatetaan joutua varaamaan rahoitus tulospalkkioille, jos kyseisillä mittareilla ei ole välitöntä yhteyttä taloudelliseen tulokseen. Lisäksi järjestelmän kustannustehokkuutta ja tulee seurata säännöllisesti.

## **5 EMPIIRINEN TUTKIMUS**

### **5.1 Tutkimusmenetelmät**

Ensisijaisesti empiria-aineiston kerääminen tapahtuu haastattelemalla yrityksen edustajia. Aineiston keruussa hyödynnettiin myös kirjallisia lähteitä kuten esimerkiksi case-yrityksen vuosikertomuksia ja Internet-sivustoja.

Haastattelumenetelmistä valittiin lähtökohdaksi yksilöllinen teemahaastattelu. Tutkimushaastattelut eroavat toisistaan lähinnä strukturointiasteen perusteella. Strukturointiaste riippuu siitä, miten kiinteästi kysymykset on muotoiltu ja missä määrin haastattelija jäsentää tilannetta. Teemahaastattelua saatetaan nimittää myös puolistrukturoiduksi haastatteluksi. Teemahaastattelussa on olennaisinta se, että yksityiskohtaisten kysymysten sijaan haastattelu etenee tiettyjen keskeisten teemojen varassa. Puolistrukturoiduksi haastattelun tekee se, että teemat ovat kaikille haastateltaville samoja. (Hirsjärvi ja Hurme, 2000, 43-44 ja 48) Kaikki haastattelut toteutettiin yrityksen tiloissa.

## **5.2 Case-yritys X Oy:n esittely**

Konserni A on pääosin Suomen markkinoilla toimiva pörssinoteerattu kaupan alan palveluyritys. Konserni A toimii pääasiassa kuudella eri toimialalla. Konserni A muodostuu emoyhtiöstä ja sen toimialakohtaisista tytäryhtiöistä. Konsernin emoyhtiön toimialakohtaiset tytäryhtiöt toimivat emoyhtiöinä omille alakonserneilleen. Kuuden tärkeimmän toimialan alakonsernien lisäksi emoyhtiöllä on myös pienempiä tytäryhtiöitä. Nämä pienemmät tytäryhtiöt tuottavat palveluita ulkoisten asiakkaiden lisäksi konsernin sisäisille asiakkaille. Konserni A:n liikevaihto oli vuonna 2004 7.517 miljoonaa euroa. Henkilöstöä oli konsernin palveluksessa yhteisyrityksineen vuonna 2004 keskimäärin kokoaikaisiksi työntekijöiksi muutettuna 17.528.

Tämän tutkimuksen empiriaosuus kohdistuu Konserni A:n suurimpaan toimialayhtiöön (X Oy), joka muodostaa yli puolet konsernin liikevaihdosta. X Oy toimii yhteistyössä vähittäiskauppa- ja palvelu-yritysten kanssa vastaten muun muassa ketjujen johtamisesta, kauppa- ja palvelukonseptien kehittämisestä, hankinta- ja logistiikkapalveluista, verkostosta, ketjumarkkinoinnista ja kauppiaresursseista. X Oy:n liikevaihto oli vuonna 2004 3.812 miljoonaa euroa ja henkilöstömäärä oli keskimäärin 7.768.

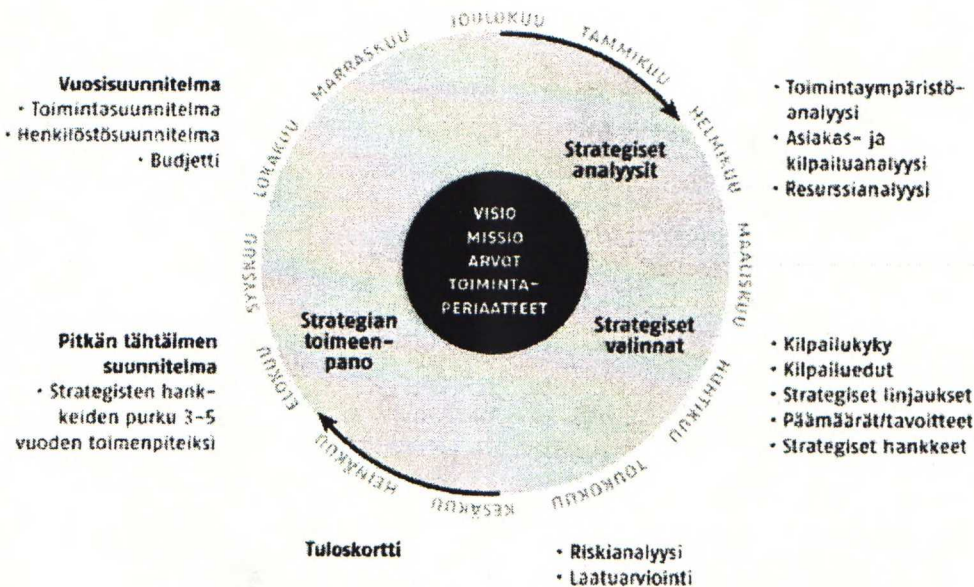
## **5.3 Case-yrityksen nykytilan analysointi**

### **5.3.1 Johtamismalli (strategiaprosessi) ja organisaatio**

Konserni A kuvailee Internet-sivuillaan johtamismalliaan (ks. Kuva 14), joka toimi lähtökohdista koko konsernin toiminnan ohjaamiselle tutkimuksen alkuhetkellä. Keskeisimpinä painopisteinä mallissa ovat asiakaslähtöisyyden korostaminen, ihmisten johtaminen, osallistuminen ja yhteistyön vahvistaminen, toiminnan tehostaminen sekä kilpailukykyyn ja taloudellisen lisäarvon kehittäminen. Kuvauksen perusteella konserni pohjaa strategisen suunnitteluprosessinsa missioon, visioon, arvoihin ja toimintaperiaatteisiin. Näiden tekijöiden valossa yritys suorittaa strategisia analyysejä, joiden jälkeen yritys pyrkii tekemään strategiset valintansa. Strategisilla valinnoilla pyritään säännöllisesti päivittämään konsernin, toimialayhtiöiden ja niiden yksiköiden strategia, jotta se vastaisi niiden näkemyksiä päämääristä, kilpailueduista ja muista keskeisistä toiminnan lähtökohdista.



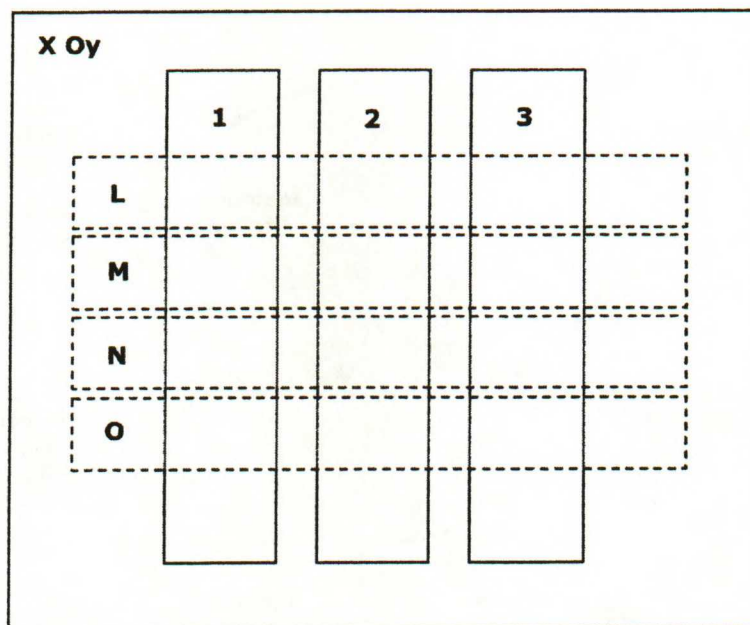
Strategia pyritään implementoimaan ja kuvaamaan tuloskorttien avulla. Kyseiset tuloskortit sisältävät mittarit, joilla strategian toteutumista seurataan ja joiden avulla toimintaa ohjataan. Lisäksi Internet-sivuilla todetaan, että yksiköiden toimintasuunnitelmat, henkilöstösuunnitelmat ja budjetit muodostetaan vuosisuunnittelun avulla. Edellä mainittujen suunnitelmien ja budjettien yhteyttä tuloskorttiin ei kuitenkaan tuoda tarkemmin esille Internet-sivuilla. Tätä prosessia kuvataan lisää kappaleessa 5.3.3.



Kuva 14. Yritys X:n johtamismalli

Toimialayhtiö X Oy:n liiketoimintaa johdettiin tutkimuksen alussa matriisiorganisaation avulla, jossa vastuu oli jaettu eri liiketoimintaketjujen (Kohdat 1-3 Kuvassa 15) johtajien ja ketjuille yhteisten toimintojen (Kohdat L-O Kuvassa 15) johtajien kesken. Sekä ketjujen että prosessien johtajat vastasivat X Oy:n toimitusjohtajalle. Organisaatiossa tapahtui tutkimuksen aikana kuitenkin merkittäviä muutoksia. Konsernin pääjohtaja vaihtui tutkimuksen alkuvaiheessa ja tämä saattoi vaikuttaa merkittävällä tavalla jäljessä kuvattavien muutosten alulle panemiseen. Muun muassa tutkimuksen kohteena olleen X Oy:n ylimmässä johdossa koettiin mittavia henkilöstövaihdoksia. Muun muassa X Oy:n toimitusjohtaja vaihtui muutosten yhteydessä. Samalla aikaa X Oy:n organisaatorakennetta yksinkertaistettiin vähentämällä liiketoimintaketjujen määrää kuudesta kolmeen. Tämä tapahtui yhdistämällä ennen omina ketjuina toimineet pienimmät ketjut yhdeksi kokonaisuudeksi. Kaksi suurinta ketjua säilyivät ennallaan muutoksessa. Toiminnan ohjauksen kannalta on huomioitava, että kullakin kolmes-

ta liiketoimintaketjusta on merkittäviä ominaispiirteitä, jotka erottavat ne toisista ketjuista. Ketjut poikkeavat toisistaan esimerkiksi kauppapaikkojen koon, tuotevalikoiman laajuuden ja tuotevalikoiman koostumuksen suhteen. Sekä organisaatiorakenteessa että johtamismallissa tapahtui myös muutoksia, mutta niitä ei pystytty sisällyttämään tähän tutkimukseen ajankäytöllisistä syistä johtuen.



Kuva 15. X Oy:n organisaatiorakenne yksinkertaistettuna (huom. toimintojen L-O määrä ei vastaa todellista)

Eräs haastateltavista totesi suoraan, että johdon vaihtuminen oli tuonut mukanaan uusia painopisteitä toiminnassa. Täten lienee luonnollista, että myös X Oy:n strategia joutui muutoksen kohteeksi tutkimuksen aikana. Yksi merkittävä syy tähän oli myös se, että Konserni A menetti erittäin pitkäaikaisen markkinajohtajan asemansa merkittävimmällä liiketoiminta-alueellaan. Tässä tutkimuksessa esitellyn vuorovaikutusmallin perusteella voidaan todeta, että jo pelkkä liiketoimintastrategian uudistaminen antaa pätevän syyn palkitsemisjärjestelmän ja tarkemmin tulospalkkiojärjestelmän uudistamiselle. Haastattelujen perusteella kävi lisäksi ilmi, että vanhan tulospalkkiojärjestelmän koettiin kaipaavan uudistamista. Tulospalkitsemisjärjestelmän kehittämistavoitteen asettamisen syntyä ei kuitenkaan tarkemmin tutkittu tässä tutkimuksessa. Eräs positiivinen seikka oli se, että kehittämishankkeen käynnistämiseen löytyi motivaatiota useilta organisaation tasoilta.



Ennen tutkimuksen alkua konsernilla ja X Oy:llä ei ollut käytössään varsinaisia henkilöstöstrategioita tai palkitsemisstrategioita, mutta esimerkiksi henkilöstöstrategian sijaan oli käytetty koko konsernille yhteisiä henkilöstöperiaatteita. Tutkimuksen aikana oli kuitenkin käynnissä hanke, joka tutkimuksen loppupuolella johti X Oy:n henkilöstöstrategian muodostamiseen. Ensisijainen toimialayhtiöiden käytössä ollut muodollinen strategia oli liiketoimintastrategia.

### **5.3.2 X Oy:n liiketoimintastrategia**

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että X Oy:n liiketoimintastrategiaa ja toimintaa oli tiin suuntaamassa tutkimuksen aikana lähinnä etsijästrategian (Miles ja Snow, 1978) tai vastaavasti differointistrategian (Porter, 1980) suuntaan. X Oy julkisti myös strategialinjauksen, jonka tarkoituksena on vahvistaa vähittäiskaupan kauppapaikkojen yrittäjävetoisuutta. Osa haastatelluista koki juuri tämän seikan viestivän etsijästrategian piirteistä. Aikaisempaan strategiaan verrattuna kyseessä oli siirtyminen tiukemmasta puolustajastrategiaa noudattavasta ketjukontrollista paikallista asiakasrajapinnan tuntemusta tukevaan malliin.

Toisaalta kustannustehokkuutta ei ollut tarkoitus unohtaa ja tämä ilmeni yhtiön tavoitteissa tiivistää ketjutoimintaa ja niiden yhteistyötä ostoissa, markkinoinnissa ja logistiikassa. Uudistuksilla pyrittiin saavuttamaan kilpailijoita parempi myynnin kehitys ja erinomainen palvelu- ja hintakilpailukyky. Liiketoimintastrategiaa tarkasteltaessa on tärkeää havaita, että käytännössä strategian muodostamisen ja toteuttamisen parissa työskentelevät eivät koe strategiaa yksiselitteisenä tyyppinä vaikka strategiatypologioiden avulla voidaankin yrittää selkiyttää strategian havainnointia tutkimuksen edesauttamiseksi (ks. esim. Langfield-Smith, 1997).

### **5.3.3 Balanced scorecard X Oy:ssä**

Tutkimuksen alkuhetkellä X Oy:ssä ei ollut varsinaisia ketjuyksikkökohtaisia tuloskortteja, joilla olisi voitu tehokkaasti kuvata ja mitata itse ketjun toimintaa. Käytössä olivat kuitenkin vähittäismyynnin kauppapaikkatason tuloskortit, joista pystyttiin tekemään ketjutason yhteen- veto. Tulostittarit oli dokumentoitu sen osalta mikä mittari on kyseessä ja miten mittaus tapahtuu. Tavoitteena oli kuitenkin luoda kullekin ketjuyksikölle X Oy:n uuteen liiketoiminta-



strategiaan perustuvat tulokortit. Näitä tulokortteja olisi mahdollista hyödyntää ketjuyksiköiden tulospalkkiojärjestelmän perustana. Seuraavaksi kuvaillaan lyhyesti ketjukohtaisten toimintasuunnitelmien ja tulokorttien muodostamisprosessia.

Koko yhtiön strategiset tavoitteet luotiin pääosin ylimmän johdon toimesta ja viestittiin ketjuyksiköiden johdoille, jotka johtaisivat yhteisistä tavoitteista ketjuyksikötason toimintasuunnitelmat ja tavoitteet. Strategisten tavoitteiden viestintä tapahtui tiedotustilaisuuksissa, joita veti yhtiön toimitusjohtaja. Tiedotustilaisuuksien jälkeen prosessia jatkettiin kussakin ketjuyksikössä erilaisten palavereiden ja suunnittelupäivien avulla. Kuitenkin varsinaisia tulokortin mittareita pyrittiin muodostamaan esimerkiksi yhden ketjun osalta pitkälti yhtiön johtoryhmän tasolla. Kyseisen ketjun myyntiyksikössä päätettiin kuitenkin muokata annetun tulokortin mittareita, jotta ne kuvaisivat paremmin kyseisen yksikön toimintaa. Ketjuyksiköille jäi siis ensisijaisesti harkittavaksi vaadittavien toimenpiteiden ja aikataulujen suunnittelu. Tulokortit olivat kuitenkin vielä työstämisvaiheessa tämän tutkimuksen päättyessä. Alustavasti muun muassa erään ketjuyksikön yhtiötasolla seurattava tulokortti tulisi sisältämään kolme strategista päätavoitetta, joista kunkin toteutumista mitattaisiin neljästä BSC:in näkökulmasta. Kutakin näkökulmaa mitattaisiin yhdellä mittarilla, joten ketjuyksikön tulokortti sisältäisi täten yhteensä 12 mittaria.

Hyvänä seikkana prosessissa voidaan pitää sitä, että henkilöstöllä oli aikaisempaa käyttökokemusta BSC:sta. Lisäksi prosessin etenemistä voidaan ainakin keskijohdon tasolla pitää enemmän keskustelevana kuin organisaatiossa ylhäältä alas pakotettuna muutoksena. Käytäntö on perusteltavissa esimerkiksi ketjujen ominaispiirteiden asettamilla vaatimuksilla. Toisaalta oli mielenkiintoista havaita, että strategiakarttaa hyödynnettiin BSC:in strategisten hypoteesien kuvaamiseksi kehitysprosessin alkuvaiheessa projektin ja yhtiön ylimmässä johdossa, mutta sitä ei kuitenkaan hyödynnetty strategian tai BSC:in viestinnässä keskijohdolle. Tämä saattaa mahdollisesti heikentää mahdollisesti tavoiteltavien syy-seuraussuhteiden hahmottamista. Muutoinkin esimerkiksi henkilöstö- ja osaamismittareiden luominen koettiin haasteelliseksi. Lisäksi kaikkien ylemmältä organisaatiotasolta annettujen mittarien yhteyttä strategiaan tavoitteeseen ei kaikissa tilanteissa ymmärretty täysin.

*"...kun siellä (ylemmällä organisaatiotasolla) oli määritelty jotain, niin kyllä minä niin kuin jotain mittareita ihmettelin, että miten se liittyy tuohon strategiseen tavoitteeseen...sitten joistakin mittareista tuli vähän sellainen olo, että toi on tohon vetästy henkilöstömittariksi vaikkei sillä ole mitään tekemistä niin kuin henkilöstön kanssa..." (Johtaja, 20.12.2005)*



Toisaalta edellä mainitun tyyppinen tilanne saattaa hyvinkin herättää keskustelua BSC:in ympärillä ja täten edesauttaa oppimista organisaatiossa (vrt. interaktiivinen järjestelmä ja kaksoissilmukkaprosessi). Mittareista voidaan myös todeta, että ne olivat lähtökohtaisesti objektiivisia ja helposti mitattavissa.

Haastatteluissa korostuivat lähinnä taloudellisen näkökulman mittarit, prosessi- ja asiakasmitarit. Esimerkiksi myynnin kehitys ja kannattavuus korostuivat, kun keskusteltiin strategisista tavoitteista ja niistä mittareista, joita ylimmän johdon koettiin seuraavan aktiivisimmin. Toisin sanoen esimerkiksi oppimisnäkökulma jäi selvästi taka-alalle haastateltujen kommentoissa keskusteltaessa tulevista ketjuyksiköiden tulokorteista. Tämä ei kuitenkaan tutkijan mielestä täysin kuvastanut tulokortin sisällön painotuksia, vaan pikemminkin kuvasti mittarien keskinäistä tärkeysjärjestystä haastateltujen mielissä. Myös strategiakartan hyödyntämättä jättämisellä BSC:in viestinnässä saattoi olla vaikutusta. Strategiakartalla olisi voitu mahdollisesti paremmin havainnollistaa mittarien keskinäistä vuorovaikutusta ja mittarien taustaoletuksia. Lisäksi esimerkiksi yhden ketjuyksikön alustavan tulokortin tarkastelun yhteydessä saatiin tukea sille käsitykselle, että tulokortti voi sisältää myös rajoite- ja uskomusjärjestelmän piirteitä (ks. Tuomela, 2005 ja Simons, 1995).

Yhteenvetona voidaan todeta, että ketjuyksiköiden BSC:ien muodostamisprosessista voitiin tämän tutkimuksen aikana havaita ainakin piirteitä kolmesta Kaplanin ja Nortonin (2001) esittämästä strategialähtöisen organisaation peruseräpäteistä (vrt. kpl. 2.1.2 sivulla 16):

- Organisaatiota oltiin linjaamassa strategian mukaiseksi
- Strategiaa oltiin tuomassa osaksi jokaisen jokapäiväistä työtä
- Muutosta oltiin mobilisoimassa ylimmän johdon tuella

Ensimmäisen peruseräpäteen mukaista strategian muuntamista operatiivisiksi käsitteiksi strategiakartan avulla havaittiin organisaation ylimmällä tasolla, mutta strategiakarttaa ei hyödynnetty strategian viestinnässä muun muassa keskijohdon tasolle. Kaksoissilmukkaprosessin mukaista strategista oppimisprosessia ei voitu tutkia tarkemmin, koska tulokorttia oltiin vasta ottamassa käyttöön ketjuyksikkötasolla. Voidaan kuitenkin todeta, että strategiselle oppimisprosessille oltiin luomassa hyvät edellytykset, koska liiketoimintastrategiaa oltiin yhdistämässä BSC:in avulla tavoitteisiin ja jäljessä käsiteltäviin rullaaviin ennusteisiin. Lisäksi BSC:in

tavoitteiden toteutumista tultaisiin seuraamaan aktiivisesti. Tällöin toteutettaisiin ainakin kaksoissilmukkaprosessin kahta ensimmäistä osaa (Osat 1 ja 2 Kuvassa 3 sivulla 17).

### 5.3.4 Rullaava ennustaminen X Oy:ssä

Tutkimuksen aikana käynnistettiin hanke, jonka tavoitteena oli kehittää rullaavaa ennustamista<sup>18</sup> yhtiön toiminnan seurannassa ja suunnittelussa. Ennusteiden oli määrä ulottua aina nykyhetkestä 15 kuukauden päähän tulevaisuuteen. Ennusteiden tarkastelu ja päivittäminen tapahtuisi ennustettavien muuttujien kohdalla kvartaaleittain. Tavoitteena oli siirtyä pois kalenterivuoteen perustuvasta toiminnan suunnittelusta. Ennustamisen kohteina olivat yleiset perinteisen budjetoinnin muuttujat kuten esimerkiksi myynti, myyntikate ja kustannusten ajurit. Muun muassa myyntiennusteiden muodostamiseen tarvittavaa informaatiota tuotettiin lähtien konsernitason markkinakehitysarvioista päätyen yksittäisten liikepaikkojen tavararyhmäkohtaisesti myyntiennusteisiin. Tietojen koostaminen tapahtui controlling-yksikössä. Tutkimuksen aikana oltiin kuitenkin vasta muodostamassa ensimmäisiä ennusteita, joten pitkälle vietyjen johtopäätösten tekeminen järjestelmän toimivuudesta on vaikeaa tässä yhteydessä. Seuraavaksi käsitellään haastateltujen näkemysten perusteella järjestelmän käyttöönotosta aiheutuvia hyötyjä ja haittoja.

Järjestelmän toivottiin tuovan parannuksia budjetointiprosessiin ja täten toiminnan ohjaukseen. Kuitenkin esimerkiksi näkemykset rullaavien ennusteiden toiminnallisuudesta vaihtelivat toistaiseksi haastateltujen keskuudessa. Mahdollisuus päivittää ennusteita mahdollisten toimintaympäristössä tapahtuneiden muutosten johdosta koettiin positiivisena asiana, mutta esimerkiksi viidennen kvartaalin ennustaminen nähtiin vielä tällä hetkellä haasteellisenä toteuttaa:

*"...kun sitä 2007 ensimmäinen 3 kuukautta ennustetaan. Vähän nyt on semmoinen ilmapiiri, ettei se vielä oikein kauheasti ketään kiinnosta. Se on siellä kaukana. Kunhan jotain lukuja saadaan. Tää on vielä aika alkutekijöissä tää ajatusmaailma." (Controller, 5.12.2005)*

*"...nyt kun miettii, että viisitoista kuukautta eteenpäin ja pitäisi niin kuin tällä hetkellä olla 2007 ensimmäinen kvartaali kasassa, niin saa olla hyvä ennustaja siinäkin kohtaa." (Johtaja, 20.12.2005)*

---

<sup>18</sup> Yhtiön sisällä järjestelmästä käytettiin nimitystä rullaava suunnittelu



Toisaalta osa haastatelluista koki aikaulottuvuuden pitenemisen myös positiivisena seikkana. On mahdollista, että rullaavat ennusteet tulevat täten pienentämään mahdollista lyhytnäköisyyden ongelmaa, jos järjestelmä omaksutaan hyvin. Positiivisena koettiin lisäksi mahdollisuus tuottaa ennusteet karkeammalla tarkkuudella verrattuna vanhaan kalenterivuosisbudjetointiin. Eräs haastatelluista piti prosessin karkeutta rohkeana muutoksena vanhaan erittäin tarkkaan ja yksityiskohtaiseen kalenterivuosisbudjetointiin verrattuna. Toisaalta vanhaa vuosisuunnittelua pyöritettiin tutkimuksen hetkellä vielä rinnakkain uuden rullaavaan ennustejärjestelmän kanssa ja tämän koettiin tuottavan hieman ylimääräistä työtä. Lisäksi rullaavaa suunnittelua tukevaa tietokoneohjelmistoa oltiin ottamassa vasta myöhemmin käyttöön ja tutkimuksen hetkellä ennusteisiin liittyviä seurantoja laadittiin pitkälti perinteisellä taulukkolaskentasovelluksella. On kuitenkin otettava huomioon, että järjestelmän käyttöönotto oli vasta alkanut ja tästä syystä sen käyttäjillä oli vielä paljon opittavaa sen käytöstä. Yhtiössä haluttiin löytää myös sopiva tasapaino järjestelmän käytön opettamisen ja henkilökunnan oppimisen välillä, jotta järjestelmän toimisi tehokkaasti.

Haastattelujen perusteella voidaan myös tulkita, että ennalta asetettuja vuositavoitteita ei tulaisi muuttamaan ilman merkittäviä markkinoilla tapahtuvia muutoksia. Näkemykset tavoitteiden saavutettavuudesta vaihtelivat. Yhdessä yksikössä edellisen vuosisuunnittelun ennusteet olivat olleet erään haastatellun mielestä ylioptimistisia ja näiden ennusteiden päälle oli asetettu kehitystavoitteet. Toteuma poikkesi sittemmin tavoitteista. Lisäksi eräs haastateltu uskoi, että hänen ketjuyksikössään oli esiintynyt tavoitteilla pelaamista. Haastateltu koki, että budjettiin oltiin pyritty ”leipomaan pelivaraa”. Hänen mielestään ylemmällä organisaation tasolla oli tästä syystä päätetty nostaa tavoitteita. Suurin osa haastatelluista ei kuitenkaan kokenut, että organisaatiossa esiintyisi tavoitteilla pelaamista. Vaikka tässä tutkimuksessa ei voitu puuttua tarkemmin mahdolliseen tavoitteilla pelaamiseen, voidaan kuitenkin nähdä, että rullaavilla ennusteilla on ehkä mahdollista vähentää ja ennalta ehkäistä pelaamisen ilmenemistä.

Haastatelluista muutamat kokivat osin haasteellisena sen seikan, että monet toimintaan liittyvät tekijät riippuivat voimakkaasti kalenterivuodesta. Näistä tekijöistä tulivat mainituksi tietyt toimintaan liittyvät sopimukset ja verotukselliset seikat. Eräs haastateltu johtaja totesi, että kalenterivuoteen sidotusta toiminnan seurannan näkökulmasta ei pystytä heidän ketjuyksikössään luopumaan täysin koskaan ketjun sisäisten kauppiasiakaskaiden tiukasti kalenterivuoteen sidotusta suunnittelujaksosta johtuen. Tämä toteamus sopii osin yhteen Ekholmin ja Wallinin



(2000) tutkimuksen tulosten kanssa, mutta organisaation tavoitteena oli joka tapauksessa kalenterivuosisbudjetoinnista luopuminen. Haastattelujen perusteella voidaan myös todeta, että rullaavien ennusteiden ja tulospalkkiojärjestelmän yhteys koettiin vaikeaksi suunnitella. Yhteenvetona voidaan joka tapauksessa todeta, että yleisesti ottaen rullaavaa ennustamista oltiin ottamassa positiivisella asenteella vastaan.

### 5.3.5 Palkitsemisjärjestelmän ja tulospalkitsemisen nykytila

Konsernin A Internet-sivut kuvailevat palkitsemisjärjestelmän nykytilaa tavalla, joka viittaa yhdenmukaisuuden tavoitteluun palkitsemisjärjestelmän ja liiketoimintastrategian välillä (ks. esim. Hackett ja McDermott, 1999; Heneman et al., 2001; Lawler 1995). Lisäksi Internet-sivuilla todetaan palkitsemisjärjestelmän tukevan johdonmukaisesti tavoitteiden saavuttamista. Tämän perusteella voidaan tulkita, että yritys pyrkii strategiseen palkitsemiseen (ks. esim. Luoma, 2004).

*"Konsernin A palkitsemisjärjestelmä on nivottu konsernin menestykseen ja kulloisiinkin tavoitteisiin. Konsernin A työntekijät ovat itse mukana suunnittelussa ja tavoitteiden asettamisessa. Näin palkitsemisjärjestelmä tukee johdonmukaisesti tavoitteiden saavuttamista." (Konsernin Internet-sivusto, 4.10.2005)*

Haastattelujen perusteella X Oy:ssä ei tutkimuksen aikana kuitenkaan ollut eksplisiittistä palkitsemisstrategiaa millään organisaation tasolla. Konsernin A pääjohtaja oli kuitenkin perustanut palkitsemistyöryhmän, joka koostui ylimmän johdon jäsenistä ja ainakin osin hallituksen palkitsemisvaliokunnan jäsenistä. Työryhmän tavoitteista ei kuitenkaan ollut saatavilla enempää tietoa tutkimuksen aikana. Tutkimuksen aikana oltiin myös kehittämässä X Oy:lle henkilöstöstrategiaa, jota ennen oltiin toimittu henkilöstösuunnitelman varassa. Kaiken kaikkiaan henkilöstöstrategian ja palkitsemisstrategian puuttuminen saattoivat osaltaan vaikuttaa siihen, että haastattelujen perusteella oli vaikeaa hahmottaa palkitsemisjärjestelmän ja liiketoimintastrategian yhteyksiä.

Seuraavaksi tarkastellaan X Oy:n palkitsemisjärjestelmien nykytilaa lähinnä keskijohdon tasolla. Haastattelut paljastivat, että X Oy:ssä oli lähivuosina mietitty suhteellisen paljon yksittäisten palkitsemismuotojen kehittämistä, mutta varsinaista kokonaispalkitsemisen näkökulmaa ei oltu hyödynnetty kehitystyössä. Käytössä myöskään ei ollut eksplisiittisiä virallisia palkitsemisen prosessimalleja. Tämä prosessimallien puuttuminen koettiin seikaksi, jota tulisi



kehittää tulevaisuudessa. Lisäksi henkilöstöosastolta oltiin pyritty korostamaan, että palkitsemista tulisi käyttää johtamisen välineenä, mutta tässä tutkimuksessa ei käynyt varmuudella ilmi kuinka tätä suositusta toteutettiin ja millainen vaikutus sillä oli toimintaan. Ilmeisesti kyseessä olivat usein tulospäätösteiset lyhytaikaiset palkkiot kuten raha- ja tavaralahjat tai esimerkiksi virkistystilaisuudet. Myös palkankorotuksia saatettiin antaa hyvistä suorituksista, mutta niiden motivaatiovaikutusta pidettiin haastateltujen keskuudessa osin lyhytaikaisina (ks. esim. Lawler, 1995). Vaikka X Oy:ssä ei haastateltujen tietojen mukaan hyödynnetty eksplisiittisesti määritettyä urasuunnitteluprosessia, jotkut henkilöt saatettiin valita avainhenkilöryhmään riippuen lähinnä sen hetken tehtävänsä vaatimustasosta. Tähän ryhmään kuuluville henkilöille pyrittiin kohdistamaan erilaisia kehittämistoimenpiteitä kuten esimerkiksi koulutusta. Ohjelmassa mukana olevat haastatellut kokivat kyseisen koulutuksen positiivisena seikkana, koska se mahdollisti ammatillista kehittymistä.

Vuonna 2000 ja 2003 oli perustettu ylimmän ja keskijohdon kannustin- ja sitouttamisjärjestelmän osana työsuhteoptio-ohjelmat. Vuoden 2000 optio-ohjelman piiriin kuului julkistamishetkellä lähes 600 henkilöä. Tutkimuksen päätöshetkellä molempien ohjelmien voimassa olevien optioiden merkintähinnat jäivät selvästi alle kohde-etuuden sen hetken markkinaarvon.

Ennen nykyistä voimassaolevaa tulospalkkiojärjestelmää yrityksessä oli ollut koko konsernin tuloksesta riippuva voittopalkkio, joka on käytännössä saatu hyvin usein.

*"...suuri muutos eletty joskus...Konserni A:ssa oli semmonen ns. jouluraha takavuosina...Melkein aina tuli jotakin, että se oli tämmönen. Nyt kun mittaritot ja muutokset on tapahtuneet, ei aina tule eikä pidäkään tulla. Mutta kyllä ne vaan vanhat ihmiset joskus muistelee sitä itekin." (Päällikkö, 22.11.2005)*

Haastatelluista useimmat kokivat nykyisen tulospalkkiojärjestelmän heikosti motivoivaksi. Tulospalkkiot riippuivat useissa yksiköissä koko X Oy:n suorituskyvystä sekä samaan aikaan jokaisen ketjuyksikön myynnin kehittymisestä. Minimitavoitteena käytettiin yleistä kehitysprosenttia ja päätavoitteena budjettitavoitteita. Useimmat nostivat päällimmäiseksi ongelmaksi sen, että järjestelmä ei tuonut mahdollisuutta tulospalkkioon, jos esimerkiksi oma ketjuyksikkö oli menestynyt, mutta toiset eivät. Sama päti myös niin päin, että joku yksikkö saattoi saada tulospalkkion muiden yksiköiden hyvän suorituksen perusteella, vaikka yksikön oma tulos olisikin ollut alle minimitavoitteen. Tämä ongelma olikin otettu henkilöstöhallinnossa kehityskohteeksi uuden tulospalkkiojärjestelmän kohdalla. Tavoitteena oli, että tulospalkitse-



misen mittaustasoja vietäisiin lähemmäksi alemman organisaatiotason tulostavoitteita. Tällöin odotusarvoteorian mukainen vaikutettavuuden periaate (Vroom, 1964) korostuisi enemmän järjestelmässä, jolloin tulospalkkiot saatettaisiin kokea motivoivimmiksi.

#### **5.4 Yhteenveto analyysistä**

X Oy:n BSC-järjestelmästä voidaan lyhyesti todeta, että se on kehittymässä enemmän strategiseen suuntaan, vaikka toteutus poikkeaa joiltain osin esimerkiksi Kaplanin ja Nortonin (2001) suosittelemasta strategiakarttaan perustuvasta mallista. Toteutuessaan BSC tarjoaa varmasti hyvän mittariston, johon tulospalkkiojärjestelmän muuttujia voidaan kytkeä.

Rullaavan ennustamisen käyttöönotto oli vielä tutkimushetkellä niin alkuvaiheessa, että sen toimivuudesta ja vaikutuksista esimerkiksi tulospalkkiojärjestelmään on tässä yhteydessä lähes mahdoton tehdä pitkälle vietyjä johtopäätöksiä. Muutoksen näkökulmasta voidaan kuitenkin todeta, että järjestelmällä on hyvät mahdollisuudet tulla hyväksytyksi toiminnan suunnittelu- ja ohjausvälineeksi organisaatiossa. Yhtiön toimintaympäristön vakaudesta huolimatta voidaan todeta, että tulospalkkiojärjestelmän kannalta olennaisinta on saada rullaavat ennusteet tukemaan realistista tavoiteasetantaa ja toiminnan pitkäjänteisyyttä. Tällöin tulospalkkiojärjestelmän oikeudenmukaisuus korostuu ja sillä on paremmat mahdollisuudet muodostua aidosta toimintaa ja tavoitteiden saavuttamista tukeväksi järjestelmäksi.

X Oy:n palkitsemisjärjestelmistä voidaan todeta, että tutkimuksen päätöshetkellä merkittävin palkitsemiseen liittyvä puute oli holistisen näkökulman puuttuminen eri palkitsemisjärjestelmien käytöstä ja niiden keskinäisissä vuorovaikutuksissa. Lisäksi nykyjärjestelmät eivät perustu eksplisiittisesti määritettyyn palkitsemisstrategiaan. Palkitsemista ei täten voida välttämättä hyödyntää optimaalisesti toiminnan ohjaamisessa. Palkitsemisjärjestelmien suhteen suoritettiin kustannus- ja hyötyanalyysyjä, mutta analysointiprosessien formalisointia pidettiin mahdollisesti tarpeellisena kehitysaskelena. Seuraavaksi annetaan yhteenveto tutkimuksesta ja käytännön suosituksia X Oy:n toiminnan kehittämiseksi. Lisäksi käsitellään tutkimuksen rajoituksia ja jatkotutkimusehdotuksia.



## 6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 6.1 Yhteenveto tutkimuksesta

Tutkimuksen tavoitteena oli arvioida case-yrityksen (X Oy) palkitsemisen nykytilannetta ja konstruoida malli, joka auttaa kuvaamaan toiminnan ohjauksessa ja suorituksen arvioinnissa käytettyjen Balanced scorecardin ja rullaavaan ennustamisen yhteyttä uudistettavaan tulospalkkiojärjestelmään. Lisäksi tutkimuksessa pyrittiin tarkastelemaan olennaisia tulospalkkiojärjestelmän rakenteen osatekijöitä. Kyseessä oli konstrukttiivinen tutkimus (Kasanen et al. 1991).

Tutkimuksessa konstruoidun vuorovaikutusmallin (Kuva 13 sivulla 62) perusoletukset:

- Rullaavat ennusteet ja BSC toimivat sekä interaktiivisessa roolissa strategisina ohjausjärjestelminä että diagnostisessa roolissa (BSC:in roolista ks. Tuomela, 2005)
- BSC toimii myös raja- ja uskomusjärjestelmän roolissa (Tuomela, 2005)
- Tulospalkkiojärjestelmällä on merkittäviä vuorovaikutussuhteita edellä mainittuihin järjestelmiin
  1. Tulospalkkiojärjestelmän ja BSC:in kytkennällä voidaan tukea organisaation tavoitteiden huomioimista ja yksilöiden motivaatiota (Kaplan ja Norton, 2001; Ittner ja Larcker, 2002; Malmi et al., 2002)
  2. Tulospalkkiojärjestelmän ja BSC:in kytkentä saattaa tietyissä tilanteissa vaikeuttaa strategian muuttamista ja mahdollisesti jopa toimintaympäristössä tapahtuvien muutosten havaitsemista
  3. Tulospalkkiojärjestelmä saattaa heikentää rullaavien ennusteiden luotettavuutta ja tavoiteasetannan toimivuutta, jos palkittavat pääsevät vaikuttamaan ennusteiden muodostumiseen merkittävällä tavalla

Vuorovaikutusmallin esittelyn yhteydessä käytiin myös läpi muita palkitsemisjärjestelmien ja tulospalkkiojärjestelmän rakenteen kannalta olennaisia tekijöitä. Lisäksi tarkasteltiin palkitsemisjärjestelmien yhteyttä liiketoiminta-, henkilöstö- ja palkitsemisstrategiaan (Hulkko et al., 2002; Lawler, 1995) sekä huomioitiin kokonaispalkitsemisen näkökulma (Luoma 2004; Armstrong ja Murlis, 2004) palkitsemisjärjestelmien kehittämisessä. Edellä mainituilla tekijöillä todettiin olevan teorian mukaan suuri merkitys yrityksen tavoitteiden toteutumisen tukemisessa.

Case-yrityksen kohdalla todettiin olevan mahdollisuus hyödyntää kehitystyössä ensimmäistä kertaa eksplisiittisesti määritettävää palkitsemisstrategiaa ja kokonaispalkitsemisen käsitettä. Tutkimuksessa havaittiin esimerkiksi, että palkitsemisen käytön tai suunnittelun prosesseja (ks. esim. Lawler, 1995) ei oltu juurikaan dokumentoitu. Strategisen palkitsemisen tunnusmerkit (Hakonen et al. 2005, 45; ks. sivu 26) täyttyivät lisäksi heikosti. Tulospalkkiot nähtiin case-yrityksessä pääasiassa motivointityökaluna, mutta tulospalkkioiden merkitys organisaation tavoitteiden huomioimista edesauttavana tekijänä ei juurikaan noussut esiin. Toisaalta positiivisina seikkoina havaittiin esimerkiksi tavoite kehittää tulospalkkiojärjestelmää yksilöllisempään suuntaan ja paremmin eri yksiköiden ominaispiirteet huomioon ottaviksi.

Eri osajärjestelmien kuten tulospalkkiojärjestelmän ja rullaavan ennustamisen vuorovaikutus koettiin erityisen vaikeaksi hahmottaa. Esimerkiksi lyhytnäköisyyden ongelma kuvastui yhtenä huolenaiheena. Tutkimuksessa käsiteltiin myös bonuspankkia (Stewart, 1991; Stewart et al., 2001), jolla voitaisiin mahdollisesti lieventää lyhytnäköisen toiminnan haittoja. Rullaavan ennustamisen ja tavoiteasetannan yhteys osoittautui myös tärkeäksi sekä teorian että empirian valossa. Ekholmin ja Wallinin (2000) tulokset saivat osin tukea, koska rullaavan ennustamisen käyttöönoton ei uskottu johtavan case-yrityksessä kokonaan kalenterivuosiseurannan näkökulmasta luopumiseen, vaikka varsinaisesta kalenterivuosisbudjetoinnista luovuttaisiinkin. Tähän olivat syinä esimerkiksi asiakkaiden toiminnan ja sopimusten kalenterivuosisidonnaisuus. Tutkimuksessa havaittiin myös, että vaikka case-yritys muodosti strategiakartan kuvaamaan BSC:in hypoteeseja strategiasta ja eri mittarien syy-seuraussuhteista, yritys ei kuitenkaan hyödyntänyt strategiakarttaa strategian viestinnässä alemmille organisaation tasoille. BSC:in aikaisempia käyttökokemuksia pidettiin kuitenkin uuden BSC:in käyttöönottoa helpottavana tekijöinä. BSC:in kehittämisen yhteydessä koettiin erityisen hankalaksi oppimisnäkökulman mittaaminen. Lisäksi Tuomelan (2005) havainnot BSC:in toimimisesta useissa Simonsin (1987, 1990, 1995) viitekehyksen kontrollirooleista saivat tukea tässä tutkimuksessa.



## 6.2 Suositukset X Oy:lle

Tämän tutkimuksen perusteella annetaan toiminnan kehittämiseen tähtääviä suosituksia X Oy:lle. Yhtiön tulisi kehittää palkitsemisjärjestelmien tueksi selkeä eksplisiittinen palkitsemisstrategia, joka kuvastaa liiketoiminta- ja henkilöstöstrategian tavoitteita. Lisäksi palkitsemista koskevaa viestintää tulisi kehittää, jotta sekä palkittavien että palkitsemista johtamisessa käyttävien ymmärrys palkitsemisjärjestelmästä ja sen tavoitteista kasvaisi. Sama pätee erityisesti kokonaispalkitsemisen näkökulman korostamisen kohdalla. Esimerkiksi uusien työntekijöiden informointi heidän henkilökohtaisen palkitsemisen kokonaisuudesta saattaisi kaivata prosessin systematisointia. Kokonaispalkitsemisen näkökulmaa tulisi myös käyttää systemaattisesti palkitsemisjärjestelmän kehittämisessä, jotta palkitsemismenetelmät olisivat yhteensouvia tavoitteiden ja palkittavien preferenssien suhteen. Myös palkitsemisen prosessien kuvaaminen voisi olla hyödyllistä toiminnan kehittämisen ja ylläpitämisen kannalta.

Tulospalkkiojärjestelmän osalta korostuu palkittavan henkilöstön kanssa yhteistyössä tapahtuva järjestelmän suunnittelu, käyttöönotto, kehittäminen ja ylläpito. Muun muassa tavoiteasetannassa mukana oleminen edesauttaa vaativissa tehtävissä vaaditun sisäisen motivaation ylläpitämisessä. Lisäksi on erittäin tärkeää, että kokonaispalkitsemisen ja tarkemmin tulospalkitsemisen kustannuksia analysoidaan systemaattisesti suhteessa saavutettuihin hyötyihin. Vertailua alan standardeihin ja kilpailijoihin tulisi myös suorittaa mahdollisuuksien mukaan. Näitä tietoja tulisi verrata omaan nykytilanteeseen ja palkitsemisstrategiaan.

BSC-järjestelmän mittaristoon tapahtuvat tulospalkkiojärjestelmän kytkennät tulevat korostamaan kyseisten mittarien merkitystä palkittavien toiminnassa. Jos esimerkiksi kaikkia mittareita ei oteta osaksi tulospalkkiojärjestelmän perusteita, tulee varmistaa, että palkittavat ovat riittävän sitoutuneita BSC:in käyttöön ja luottavat mittariston syy-seuraussuhteisiin. Ihmisten osallistumisella sekä mittariston että tulospalkkiojärjestelmän kehitystyöhön on erittäin suuri positiivinen vaikutus sitoutumiseen. Koska yhtiö haluaa ylläpitää tiukkaa kustannuskontrollia, tulospalkkiot voidaan tehdä halutessa ehdollisiksi BSC:in talousnäkökulman ja muiden talousnäkökulman mittarien tavoitteista. Toinen vaihtoehto on painottaa talousmittareita muiden mittarien kustannuksella. Tutkijan mielestä tätä vaihtoehtoa tulisi kuitenkin käyttää korkeintaan siihen asti, että voidaan varmistua BSC-mittariston toimivuudesta. Muutoin palkitseminen tulisi kytkeä mahdollisimman tasapainoisesti BSC:in mittareihin, strategisesti olennaisiin



rullaavan ennustamisen muuttujiin ja muihin tarpeelliseksi koettuihin tavoitteisiin<sup>19</sup>. Lisäksi yhtiön liiketoimintastrategian suuntaaminen differointi- ja etsijästrategian suuntaan saattaisi tulla parhaiten tueksi operatiivisia mittareita painottavalla tulospalkkiojärjestelmällä, koska tällöin painotetaan laadullista kilpailuetua muodostavia tekijöitä.

Tutkijan mielestä on perusteltua suositella rullaavien ennusteiden hyödyntämistä ensisijaisesti realistisen tavoiteasetannan suorittamiseksi. Tulospalkkioiden tulisi perustua lineaarista funktiota (ks. Kuva 10 sivulla 43) noudattaen realististen ennusteiden perusteella määritettyihin suunniteltuun ja alimpaan hyväksyttävään tavoitetasoon (ks. Kuva 12 sivulla 60). Lineaarista funktiota hyödynnettäessä saatetaan paremmin välttää tavoitteilla pelaamista, kun taas erityyppisillä tulospalkitsemisfunktion epäjatkuvuuksilla tai kurvilinearisuudella saatetaan aiheuttaa budjetointiin käytettävän informaation vääristymistä (vrt. tavoitteilla pelaamista; ks. Jensen, 2001). Lisäksi lineaarisella funktiolla saatetaan ehkäistä mahdollisia palkitsemisesta johtuvia organisaation kannalta haitallisia tuottojen ja kulujen siirtoja tarkastelukausi- en välillä (ks. Jensen, 2001). Koska tämän tutkimuksen palkittavien kohderyhmän tulospalkkio- tasoksi haluttiin vuositason korkeintaan muutaman kuukauden peruspalkka, tutkija suosittelee säilyttämään tulospalkkion maksun ja määrittämisen vuosittaisena eikä esimerkiksi kvartaalita- solla. Tämä suositus pohjaa erityisesti Merchantin ja Van der Steden esittämään suositukseen siitä, että palkkion tulee olla riittävän suuri motivaatiovaikutuksen aikaansaamiseksi. Lisäksi suositellaan, että yhtiö ottaa tulospalkkiojärjestelmässään käyttöön bonuspankin (Stewart, 1991; Stern et al., 2001). Näitä suosituksia noudattamalla tuetaan Merchantin ja Van der Ste- den (2003, 374-375; ks. edellä sivu 38) esittämiä tekijöitä, joiden toteutuessa palkitsemisjär- jestelmä muodostuu mahdollisimman motivoivaksi.

### 6.3 Tutkimuksen rajoitteet

Tällä tutkimuksella, kuten muillakin case-tutkimuksilla, on tiettyjä yleisiä heikkouksia ja rajoitteita. Scapensin (1990) mukaan case-tutkimukset kohtaavat ongelmia kolmesta eri näkö- kulmasta. Ensimmäiseksi ongelmaksi muodostuu tutkimuskohteen rajaaminen. Koska minkä tahansa kohteen täysin holistinen tarkastelu on mahdotonta, tutkijan on pyrittävä suorittamaan sekä tutkimuskohteen että tarkastelun ajallisten ulottuvuuksien rajaus. Tämän tutkimuksen

---

<sup>19</sup> Yhtiössä on tähän asti käytetty tulospalkitsemisen perusteissa myös EVA:an perustuvaa Economic Profit - mittaria.



kohdalla on siis mahdollista, että tutkimuskohteen rajaaminen kolmeen pääjärjestelmään ja rajoitettuun aikaväliin heikentää tutkimuksen laatua. Myös haastattelujen määrä on saattanut olla riittämätön tutkimuksen laadun kannalta. Toinen ongelma muodostuu siitä, että tutkittavat case-yritykset ovat käytännössä sosiaalisia systeemejä, joiden tarkasteluun liittyy tulkinnanvaraisuutta. Toisin sanoen, ei siis ole olemassa täysin objektiivista tutkimusta. Tällöin ongelmaksi muodostuvat esimerkiksi tutkijan omat ennakkokäsitykset aihealueesta ja tutkijan oma vaikutus tutkittavaan ympäristöön. On siis täysin mahdollista, että edellä mainitut tekijät vaikuttavat heikentävästi esimerkiksi haastattelujen avulla kerätyn materiaalin laatuun. Kolmantena ongelma voidaan nähdä käsiteltävän informaation luottamuksellisuuden vaikutus tiedon saantiin ja raportointiin. Tämän puitteissa on esimerkiksi mahdollista, että luottamuksellisesta tiedon käsittelystä huolimatta haastateltavat eivät halunneet paljastaa tutkimuksen kannalta olennaista tietoa tutkijalle.

Case-tutkimuksia kritisoidaan myös usein siitä, että niiden tulosten yleistettävyyks on kyseenalainen (Scapens, 1990), mutta esimerkiksi Kasanen et al. (1991) argumentoivat konstruktivisen tutkimuksen osalta niin, että yhdessä yrityksessä toimivan konstruktion yleistettävyyks useisiin samankaltaisiin yrityksiin on todennäköistä. Tämän tutkimuksen kohdalla ei kuitenkaan voitu suorittaa konstruktion testausta saati tarkastella markkinapohjaista validointia. Tämä asettaa luonnollisesti omat rajoituksensa tutkimuksen tulosten yleistettävyydelle.

#### **6.4 Jatkotutkimusehdotuksia**

Tämän tutkimuksen perusteella voisi olla järkevää tutkia syvällisemmin rullaavaa ennustamista sekä erillisenä tutkimuskohteena että tulospalkitsemisen näkökulmasta. Lisäksi voisi olla kiinnostavaa lisätä tietoa sekä rullaavan ennustamisen yhteydestä tavoiteasetantaan että ennustettavien muuttujien koostumuksesta. Erityisesti illustratiiviset case-tutkimukset voisivat tuottaa mielenkiintoista tietoa kyseisistä aiheista. Lisäksi kokonaispalkitsemis-viitekehyksen toiminnallisuuden tutkiminen voisi osoittautua kiinnostavaksi.

## Lähteet

- Antle R. ja Smith A. 1986. "An empirical investigation of the relative performance of corporate executives", *Journal of Accounting Research*, 1986, Vol. 24, Issue 1.
- Armstrong M. ja Murlis H. 2004. *Reward management – A handbook of remuneration strategy and practice*, 5<sup>th</sup> Edition, Kogan Page.
- Arterian S. 1997. "Sprint retools the budget process", *CFO*, Sep 1997, Vol. 13, Issue 9.
- Arterian S. 1998. "Sprinting to a Streamlined Budget", *CFO Europe*, May98.
- Balkin D. ja Gomez-Mejia L. 1990. "Matching Compensation and Organizational Strategies", *Strategic Management Journal*, Feb 1990, Vol. 11, No. 2.
- Bandura A. 1997. *Self-Efficacy: The Exercise of Control*, W. H. Freeman and Company, New York.
- Banker R. D., Chang H., Janakiraman S. N. ja Konstans C. 2004. "A balanced scorecard analysis of performance metrics", *European Journal of Operational Research*, Apr 2004, Vol. 154, Issue 2.
- Collins J. C. ja Porras J. I. 1996. "Building Your Company's Vision", *Harvard Business Review*, Sep-Oct 1996.
- Costello T. W. ja Zalkind S. S. 1963. *Psychology in Administration*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Daum J. H., Gunz R., Luthi J-D ja Morlidge S. 2005. "Beyond budgeting – breaking free from the annual fixed budget: a discussion between experts from Borealis, Nestlé, Unilever and SAP", *Measuring Business Excellence*, 2005, Vol. 9, Issue 1.
- Deci E.L. ja Ryan R.M. 1985. *Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior*, Plenum Press, New York.
- Dye R. A. 1992. "Relative performance evaluation and project selection", *Journal of Accounting Research*, 1992, Vol. 30, Issue 1.
- Ekholm B-G. ja Wallin J. 2000. "Is the annual budget really dead?", *The European Accounting Review*, Dec 2000, Vol. 9, Issue 4.
- Epstein M. ja Manzoni J-F 1998. "Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards", *European Management Journal*, Apr 1998, Vol. 16, No. 2.
- Ezzamel M. ja Willmott H. 1998. "Accounting, Remuneration and Employee Motivation in the New Organisation", *Accounting and Business Research*, Spring 1998, Vol. 28, Issue 2.
- Fincham R. ja Rhodes P. S. 1999. *Principles of Organizational Behaviour*, 3<sup>rd</sup> Edition, Oxford University Press, New York.



- Fisher J. G., Pfeffer S. A. ja Sprinkle G. B. 2003 "Budget-Based Contracts, Budget Levels and Group Performance", *Journal of Management Accounting Research*, 2003, Vol. 15.
- Frey B.S. ja Oberholzer-Gee F. 1997. "The Cost of Price Incentives: an Empirical Analysis of Motivation Crowding-out", *American Economic Review*, 1997, 87.
- Gibbs M., Merchant K. A., Van der Stede W. A. ja Vargus M. E. 2004. "Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives", *The Accounting Review*, 2003, Vol. 79, Issue 2.
- Gross S. E. ja Friedman H. M. 2004. "Creating an Effective Total Reward Strategy: Holistic Approach Better Supports Business Success", *Benefits Quarterly*, 2004 Third Quarter, Vol. 20, Issue 3.
- Gurton A. 1999. "Bye bye budget...", *Accountancy*, Mar 1999, Vol. 123, Issue 1267.
- Hackett T. ja McDermott D. 1999. "Integrating Compensation Strategies: A Holistic Approach to Compensation Design", *Compensation and Benefits Review*, Sep/Oct 1999, Vol. 31, Issue 5.
- Hakonen N., Hakonen A., Hulkko K. ja Ylikorkala A. 2005. *Palkitse taitavasti – Palkitsemistavat johtamisen välineenä*, WSOY, Juva.
- Hansen S. C. ja Van der Stede W. A. 2004. "Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis", *Management Accounting Research*, 2004, Issue 15.
- Henderson R. I. 1994. *Compensation management – Rewarding performance*, Prentice-Hall.
- Heneman R. L., Fisher M. M. ja Dixon K. E. 2001. "Reward and Organizational System Alignment: An Expert System", *Compensation and Benefits Review*, Nov/Dec 2001, Vol. 33, Issue 6.
- Herzberg F., Mausner B. ja Snyderman B. B. 1959. *The motivation to work*, Wiley, New York.
- Hirsjärvi S. ja Hurme H. 2000. *Tutkimushaastattelu – Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*, Yliopistopaino, Helsinki.
- Holmström B. 1979. "Moral hazard and observability", *Bell Journal of Economics*, 1979, Vol. 10 (Spring).
- Holmström B. 1982. "Moral hazard in teams", *Bell Journal of Economics*, 1982, Vol. 13 (Autumn).
- Hopp W. J. ja Spearman M. L. 2001. *Factory Physics: foundations of manufacturing management*, Second Edition, Irwin/McGraw-Hill, New York, NY.
- Hope J. ja Fraser R. 1997. "Beyond budgeting..." *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Dec 1997, Vol. 75, Issue 11.

Hope J. ja Fraser R. 1999. "Beyond budgeting – building a new management model for the information age" *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Jan 1999, Vol. 77, Issue 1.

Hope J. ja Fraser R. 2003. *Beyond Budgeting – How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

Hulkko K., Hakonen A., Hakonen N. ja Palva A. 2002. *Toimiva tulospalkkaus – opas kehittämiseen*, WSOY, Juva.

Iisakka H. ja Kinnunen J. 1994. *Laskentatoimen ja rahoituksen tutkielmatyöskentely*, Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja - Opetusmonisteita, O-199.

Ittner C., Larcker D. ja Rajan M. 1997. "The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts", *The Accounting Review*, Apr 1997, Vol. 72, Issue 2.

Ittner C. ja Larcker D. 2002. "Determinants of Performance Measure Choices in Worker Incentive Plans", *Journal of Labour Economics*, Vol. 20, No. 2.

Ittner C., Larcker D. ja Meyer M. 2003. "Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard", *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3.

Janakimaran S. N., Lambert R. A. ja Larcker D. F. 1992. "An empirical investigation of the relative performance hypothesis", *Journal of Accounting Research*, 1992, Vol. 30, Issue 1.

Jensen M. C. 2001. "Corporate Budgeting Is Broken – Let's Fix It", *Harvard Business Review*, Nov01.

Kaplan R. S. ja Norton D. 1992. "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan/Feb 1992, Vol. 70, Issue 1.

Kaplan, R. S. ja Norton, D. 1996a. "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, Jan/Feb 1996.

Kaplan R. S. ja Norton D. 1996b. *The Balanced Scorecard – Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

Kaplan R. S. ja Norton D. 2001. *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

Kasanen E. 1986. *Capital Budgeting and The Control of Business Unit Growth*, Harvard Business School Dissertation, Turun kauppakorkeakoulun julkaisusarja A-4, Turku.

Kasanen E., Lukka K. ja Siitonen A. 1991. "Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä", *Liiketalouden aikakauskirja*, 1991, Vol. 14, Issue 3, 301-329.

Kerr S. 1975. "On the Folly of Rewarding A, While Hoping for B", *Academy of Management Journal*, Dec 1975, Vol.18, Issue 4.



- Langfield-Smith K. 1997. "Management control systems and strategy: A critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 1997, Vol.22, Issue 2.
- Lawler E. E. III 1995. "The New Pay: A Strategic Approach", *Compensation and Benefits Review*, Jul/Aug 1995, Vol.27, Issue 4.
- Lawler E. E. III 2003a. "Reward Practices and Performance Management System Effectiveness", *Organizational Dynamics*, Nov 2003, Vol. 32, Issue 4.
- Lawler E. E. III 2003b. *Treat People Right! - How Organizations and Individuals Can Propel Each Other Into a Virtuous Spiral of Success*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- Lencioni P. M. 2002. "Make Your Values Mean Something", *Harvard Business Review*, Jul02.
- Locke E. A. 2004. "Linking goals to monetary incentives", *Academy of Management Executive*, 2004, Vol. 18, Issue 4.
- Luoma K., Troberg E., Kaajas S. ja Nordlund H. 2004. *Ei ainoastaan rahasta – osaamisen kokonaispalkitseminen*, Tammi, Vammala.
- Maslow A. H. 1959. *Motivation and personality*, Harper & Row, New York.
- Merchant K. ja Van der Stede W. 2003. *Management Control Systems – Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall.
- Miles R. E. ja Snow C. C., 1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York, NY.
- Miles R. E., Snow C. C., Meyer A. D. ja Coleman H. J. Jr. 1978. "Organizational Strategy, Structure, and Process", *Academy of Management Review*, Jul 1978.
- Mintzberg H. 1978. "Patterns in Strategy Formation", *Management Science*, May 1978, Vol. 24, Issue 9.
- Nørreklit H. 2000. "The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, 2000, Vol. 11.
- Nørreklit H. 2003. "The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, 2003, Vol. 28.
- Nurmela K., Hakonen N., Hulkko K. ja Vartiainen M. 1999. *Miten Tulospalkkaus Suomessa Toimii? - 40 muotoa tutkineen hankkeen loppuraportti*. TKK Työpsykologian ja johtamisen laboratorio, Helsinki.
- Osterloh M., Frost J. ja Frey B. S. 2002. "The Dynamics of Motivation in New Organizational Forms", *International Journal of the Economics of Business*, 2002, Vol. 9, No. 1.
- Otley D. 1999. "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, 1999, Vol. 10.

- Parmenter D. 2005. "Demolishing barriers to success", *Chartered Accountants Journal*, Mar 2005.
- Porter M. E. 1980. *Competitive Strategy, Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, The Free Press, New York, NY.
- Riceman S. S., Cahan S. F. ja Massey Mohan Lal 2002. "Do managers perform better under EVA bonus schemes?", *The European Accounting Review*, 2002, Vol. 11, Issue 3.
- Scapens R. W. 1990. "Researching management accounting practice: The role of case study methods", *The British Accounting Review*, Sep 1990, Vol. 22, Issue 3.
- Sim K. L. ja Killough L. N. 1998. "The Performance Effects of Complementarities Between Manufacturing Practices and Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, 1998, Vol. 10.
- Simons R. 1987. "Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 1987, Vol. 12, Issue 4.
- Simons R. 1990. "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives", *Accounting Organizations and Society*, 1990, Vol. 15, Issue 1.
- Simons R. 1995. "Control in an age of Empowerment", *Harvard Business Review*, 1995, Vol. 73, Issue 2.
- Silver E. A., Pyke D. F. ja Peterson R. 1998. *Inventory Management, Production Planning and Scheduling*, Third Edition, John Wiley & Sons, New York, NY.
- Stern J. M., Shiely J. S. ja Ross I. 2001. *The EVA challenge - Implementing Value-added Change in an Organization*, John Wiley & Sons, New York, NY.
- Stewart G. B. 1991. *The Quest for Value: A Guide for Senior Managers*, Harper Business, New York, NY.
- Toivanen J. 2001. *Balanced scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa*, Väitöskirja, Lappeenranta teknillinen korkeakoulu, Lappeenranta.
- Tuomela T-S. 2005. "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, 2005, Vol. 16.
- Vaivio J. 1999. "Exploring a 'non-financial' management accounting change", *Management Accounting Research*, 1999, Vol. 10.
- Vartiainen M., Hakonen N. ja Hulkko K. 1998. *Ryhmien ja tiimien palkitseminen*, Metalliteollisuuden kustannus Oy.
- Vroom V. 1964. *Work and Motivation*, John Wiley & Sons, Inc.



Zingheim P. K., Schuster J. R. 2000. *Pay people right! : breakthrough reward strategies to create great companies*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.

Muut:

IOMA Rolling Forecasts Nourish Growth & Change at Volvo, Rhodia and Bulmer, *IOMA's Report on Financial Analysis, Planning & Reporting, May 2005*

Teollisuus ja Työnantajat, *Strateginen palkitseminen käytännössä* -esitys, Hakonen N. 2003.

Watson Wyatt -konsulttiyhtiön, Cranfield School of Managementin ja WorldatWork – järjestön yhteistutkimus, 2004. Strategic Performance Measurement and Reward Systems Survey 2004.

Internet:

Bain & Company 2003. Rigby D. *Management Tools 2003*.  
<http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Marketing/12065.pdf>

## Haastattelut

### Haastattelurunko (Teemat)

---

#### A. Tiedot haastateltavasta

#### B. Yritys X:n liiketoimintastrategia

#### C. Tulokortti ja muut olemassa olevat mittarit (Balanced scorecard):

1. Strategiakartta / muu yhteys organisaation strategiaan tavoitteisiin
2. Yhdensuuntaisuus (alignment, yksiköiden kesken)
3. Kommunikointi ja koulutus
4. ”Double-loop” -prosessi (BSC:in vaihtelevuus Simonsin viitekehyksen rooleissa)
5. Miten BSC on otettu käyttöön? (top-down vs. bottom-up)
6. Yleistä mittareista

#### D. Rullaava ennustaminen

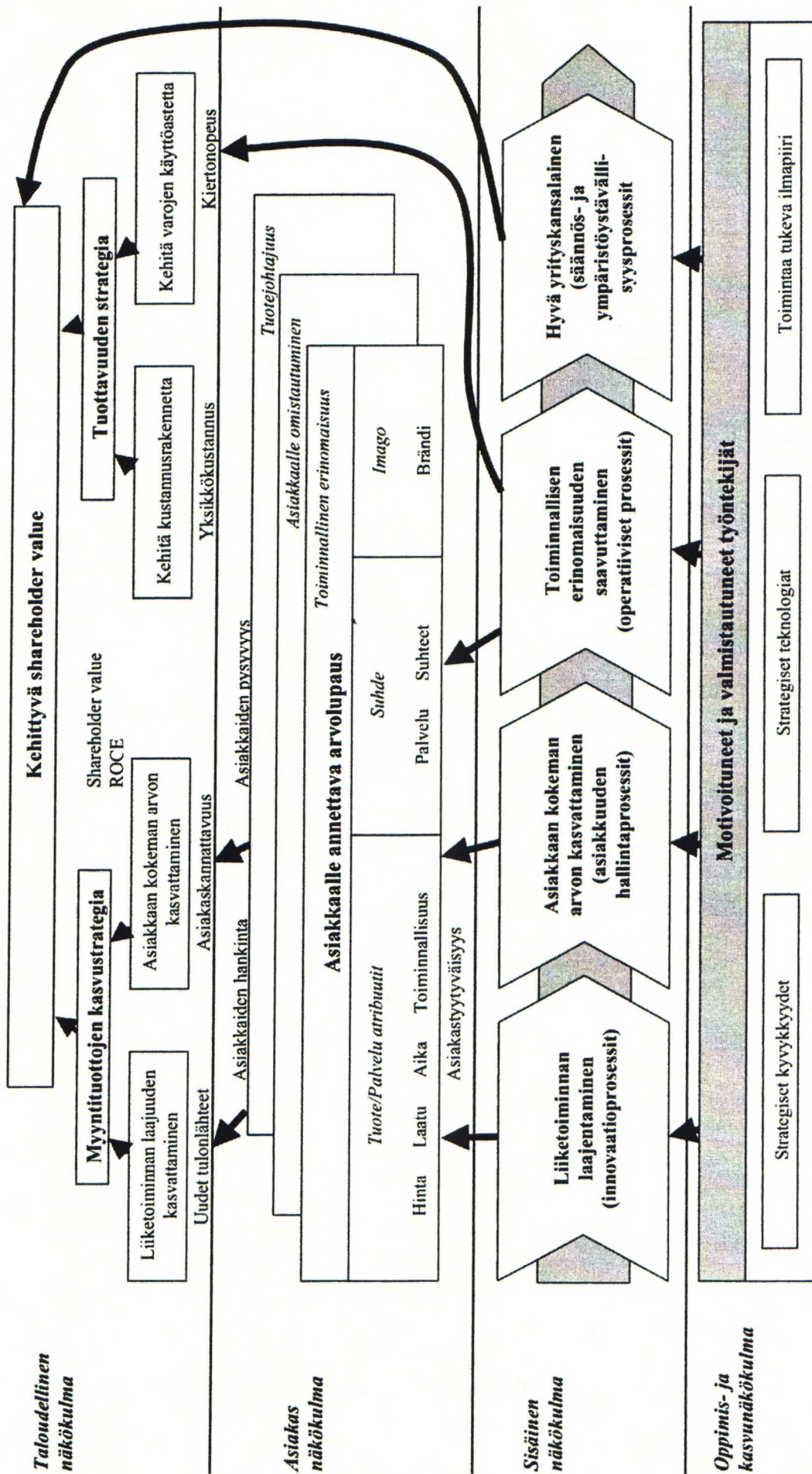
1. Koetut hyödyt ja haitat
2. Hybridijärjestelmän keskinäiset yhteydet (miten yhteydet ilmenevät käytännössä, yhteisiä mittareita?)
3. Ennusteiden luotettavuus
4. Inhimillinen input ennusteissa

#### E. Palkitseminen

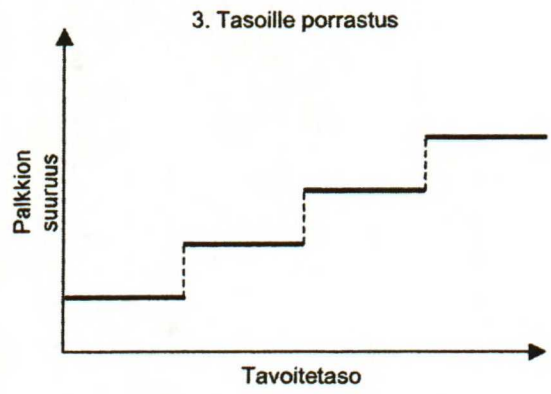
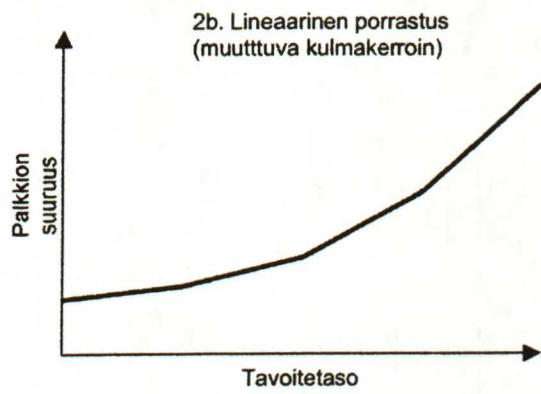
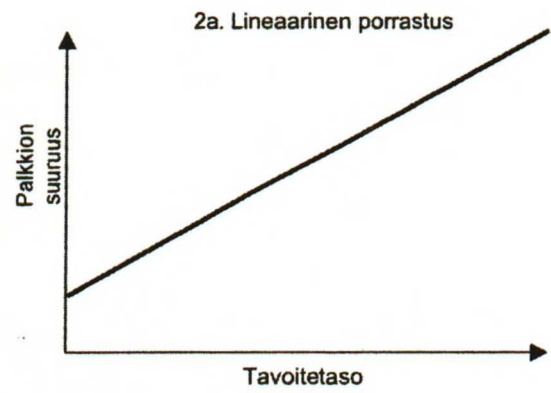
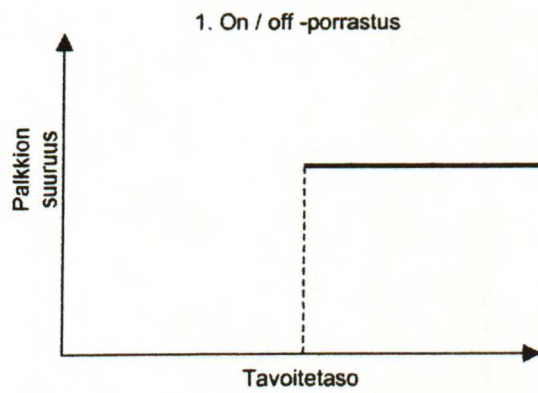
1. Kuinka palkitseminen tukee liiketoimintastrategiaa?
2. Ydinarvot
3. Motivaatio (sisäinen/ulkoinen, line-of-sight, odotusarvo)
4. Kokonaispalkitseminen (tasapaino, mitä arvostetaan, miten aineeton palkitseminen ilmenee)
5. Mahdollisuus ryhmäpalkitsemiseen?
6. Subjektiiivisuus palkitsemisessa

Haastateltava	pvm	kesto
Henkilöstöpäällikkö	21.6.2005	37 min
Markkinointipäällikkö	22.11.2005	66 min
Controller (ketjuyksikkö)	24.11.2005	40 min
Controller (ketjuyksikkö)	5.12.2005	38 min
Myynti- ja markkinointijohtaja	19.12.2005	37 min
Myyntijohtaja	20.12.2005	31 min
(lisäksi käytiin useita keskusteluja yhtiön controllerin kanssa)		





Liite 1 Strategian kuvaaminen: Balanced Scorecardin strategiakartta (Kaplan ja Norton, 2001, 96)



## Liite 2 Tavoitemittareiden porrastus



<p><b>1. Vaikean tavoite ja suuri kiinteä palkkio</b></p> <p><b>Hyödyt</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Muodostaa voimakkaan insentiivin tavoitteiden saavuttamiseen</li> <li>- Palkkion saamisen edellytys yksiselitteinen</li> </ul> <p><b>Haitat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Voimistaa lyhytnäköisyyttä toiminnassa ja tulosten vääristelyä saattaa ilmetä (ehkäisy: eettisten normien ja standardien selkeä viestiminen ja ylläpitäminen)</li> <li>- Huippusuorituskaan ei välttämättä takaa palkkiota, jos tavoite on todella korkea. Tämä saattaa johtaa motivaation heikkenemiseen.</li> </ul>	<p><b>2. Useita tavoitetasoja ja useita palkkiotasoja</b></p> <p><b>Hyödyt</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Järjestelmä ei ole yhtä altis lyhytnäköiselle toiminnalle ja tulosten vääristelylle kuin ensimmäinen järjestelmä.</li> </ul> <p><b>Haitat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Työntekijät eivät ole välttämättä yhtä motivoituneita tavoittelevaan ylimmän tason tavoitetta verrattuna ensimmäiseen järjestelmään.</li> </ul> <p><b>Muut huomioitavat seikat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Järjestelmän tehokkuus edellyttää alimman hyväksyttävän tavoitetason asettamista</li> </ul>
<p><b>3. Lineaarinen järjestelmä</b></p> <p><b>Hyödyt</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Lineaarinen järjestelmä ehkäisee lyhytnäköisyyttä ja tulosten vääristelyä</li> <li>- Työntekijä palkitaan vaikka suoritus ylimmän tason tavoitteesta jäisikin hieman vajaaksi</li> </ul> <p><b>Haitat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Työntekijät eivät ole välttämättä yhtä motivoituneita tavoittelevaan ylimmän tason tavoitetta verrattuna ensimmäiseen järjestelmään.</li> </ul> <p><b>Muut huomioitavat seikat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Järjestelmän tehokkuus saattaa edellyttää alimman hyväksyttävän tavoitetason asettamista</li> </ul>	<p><b>4. Tavoitteilla motivointi ja kontekstuaalisilla tekijöillä arvioidut palkkiot</b></p> <p><b>Hyödyt</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Järjestelmä on joustava ja kokonaisvaltainen, koska siinä voidaan erottaa työntekijän työpanoksen ja ympäristön vaikutus tulosten muodostumiseen.</li> </ul> <p><b>Haitat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Esimiehen, joka päättää palkkioista, tulee olla tietoinen koko kontekstista, jossa tulokset on saavutettu.</li> <li>- Esimiehen täytyy olla objektiivinen, jotta vinoutumista ja suosimista ei ilmenisi.</li> </ul>

**Liite 3 Locken (2004) tavoitteiden asettamisen ja palkitsemisen yhdistämisen neljän metodin hyödyt ja haitat**